

**ADVOKATENS TAUSHETSPLIKT KONTRA
LIGNINGSMYNDIGHETENS INNSYNSRETT I
VALUTATRANSAKSJONER**



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 740
Leveringsfrist: 26.04.11

Til sammen 14.528 ord

26.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Avhandlingens tema	1
1.2	Nærmere om problemstillingen	1
1.3	Oppbygging og avgrensning	2
1.4	Rettskildesituasjonen	3
<u>2</u>	<u>TAUSHETSPLIKT</u>	<u>3</u>
2.1	Innledning	3
2.2	Taushetsplikts innhold	5
2.3	Rettslig grunnlag for taushetsplikten	7
2.3.1	Taushetsplikt i straffeloven	7
2.3.2	Taushetsplikt i prosesslovgivningen	8
2.3.3	Taushetsplikt etter EMK	9
2.3.4	Offentlig myndigheters taushetsplikt	11
2.4	Hensyn for en sterk taushetsplikt	13
2.5	Hensyn som begrenser en sterk taushetsplikt	15
<u>3</u>	<u>INNSYNSRETTE</u>	<u>17</u>
3.1	Innledning	17
3.2	Ligningsloven	18
3.2.1	Innledning	18
3.2.2	Rettslig grunnlag	19
3.2.3	Hensyn for og imot innsynsrett	20
3.3	Klientkonto	21

3.4	Skatt	22
3.4.1	Innledning	22
<u>4</u>	<u>VALUTAREGISTERET</u>	<u>23</u>
4.1	Innledning	23
4.2	Hvem har tilgang til valutaregisteret	24
4.2.1	Skatteetaten	24
4.2.2	ØKOKRIM	25
4.2.3	Toll- og avgiftsetaten	25
4.3	Hvem og hva er rapporteringspliktig	26
<u>5</u>	<u>SAKEN MELLOM SKATTEDIREKTORATET OG THOMMESSEN</u>	<u>26</u>
5.1	Bakgrunnen for dommen i Oslo tingrett	26
5.2	Er det kontroll av Thommessens ligning?	28
5.3	Er det egnet til kontroll av advokatfirmaets ligning?	32
5.3.1	Innledning	32
5.3.2	Vurdering av ”ha betydning for ligningen”	33
5.3.3	Vurdering av taushetsplikten	37
5.3.4	Intensjonene fra forarbeid og utredning	39
<u>6</u>	<u>VURDERING AV RESULTATET I DOMMEN DE LEGE LATA MOT DE LEGE FERENDA</u>	<u>41</u>
6.1	NOU 2009:4, Forslag til ny lovbestemmelse i ligningslovens kapittel 6	44
<u>7</u>	<u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER</u>	<u>45</u>
<u>8</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>46</u>
8.1	Bøker	46
8.2	Elektroniske dokumenter	47

8.3	Lover	47
8.4	Forarbejder	47
8.5	Diverse	48
8.6	Domsregister	48

1 Innledning

1.1 Avhandlingens tema

I denne oppgaven vil jeg se på grensedragningen til advokatens taushetsplikt i forhold til opplysningsplikt for ligningsmyndighetene i valutatransaksjoner til skatteparadiser, lavskattland med mer. Vi kan trekke inn en hel del reelle hensyn både for og imot den sterke taushetsplikten vi har i dag. Temaet gjelder først og fremst i hvor stor utstrekning ligningsmyndighetene kan kreve opplysningsplikt fra advokater, og innsyn i taushetsbelagt informasjon.

1.2 Nærmere om problemstillingen

Bakgrunnen for at valget av dette temaet i oppgaven kommer først og fremst av en interesse for det samfunnsmessige aspektet av dette temaet. Interessen ble vekket av flere artikler i forskjellige aviser, der tema nettopp har vært kontroll av transaksjoner inn og ut fra Norge og til skatteparadiser, lavskattland og skatteplanleggingsland. Skatteunndragelser er et økende problem i dagens samfunn, og litt av vurderingen i oppgaven vil gå på hvor godt staten er sikret mot skatteunndragelser. Noe av min drøfting av gjeldende rett vil også dreie seg om hvorvidt vi er godt nok sikret mot skatteunndragelser i forhold til de bestemmelsene vi har i ligningsloven, valutaregisterloven og hvitvaskingsloven.

Dette er en veldig interessant problemstilling, der gjeldende rett møter reelle hensyn og etiske prinsipper.

Jeg ble kjent med at det i februar i år skulle gå en sak i Oslo tingrett som er høyst aktuell for min problemstilling. Denne saken er en vesentlig del av min oppgave og jeg vil flette den inn i oppgaven, og vurdere sakens hovedspørsmål til slutt. Saken gjelder gyldighet av et forvaltningsvedtak fattet av Skatt Øst, der Thommessen AS, heretter kalt Thommessen, saksøker staten for å gjøre vedtaket ugyldig.

En kort presentasjon av sakens faktum kommer under kapittel 4. Saksnummeret på den rettssaken jeg følger er 10-128469TVI-OTIR/07.

1.3 Oppbygging og avgrensning

Først i oppgaven i kapitlene 2 og 3 vil jeg gjøre rede for de konkrete lover og bestemmelser for å kartlegge rettstilstanden. Den andre hoveddelen av oppgaven i kapittel 4, 5 og er en drøfting av gjeldende rett i forhold til den konkrete saken jeg har fulgt, Thommessen mot staten. Denne drøftingen er delt i to deler i kapittel 5 der jeg først tar for meg hvorvidt det faktisk er en kontroll av Thommessens ligning, og i den andre delen om denne kontrollen vil være egnet som kontroll av Thommessens ligning. Denne inndelingen samsvarer med rettens oppbygging av dommen. Avslutningsvis i kapittel 6 vil jeg ha en drøfting av resultatet i dommen og en vurdering om vi har behov for lovendring.

Skatteunndragelser har en side til strafferetten og er straffbart etter blant annet straffelovens § 317 og ligningsloven §§ 12-1 og 12-2, og bestemmelsen i hvitvaskingslovgivning § 28, men dette vil ikke berøres i særlig grad. Disse bestemmelsene er for øvrig videreført i straffeloven av 2005 som ikke har trått i kraft. I den nye straffeloven av 2005 så har de gradert hvitvasking i henholdsvis hvitvasking, grov hvitvasking, mindre hvitvasking og uaktsom hvitvasking, noe som kan indikere at myndighetene ønsker en større grad av kontroll på denne type økonomiske forbrytelser.¹

Taushetsplikten er et viktig profesjonsbasert prinsipp i norsk samfunn og vi finner den igjen i flere yrker som for eksempel leger, psykologer og annet helsepersonell, men i denne oppgaven vil jeg ikke gå nærmere inn på disse yrkene, annet enn som eksempler som kan være relevant for den overordnede forståelse av taushetsplikten. Hovedfokuset i oppgaven er advokatens taushetsplikt. I straffeloven § 139 finner vi en bestemmelse om avvergingsplikt som går ut på at vi kan straffes om vi ikke prøver å avvegre en straffbar handling eller konsekvensene av denne. Denne bestemmelsen gjelder uten begrensning av taushetsplikt, men jeg går heller ikke nærmere inn på denne i min oppgave.

¹ Straffeloven av 20.5.2005 nr. 28

1.4 Rettskildesituasjonen

Oppgaven er bygger på alminnelig norsk rettskildelære.

Dette er et forholdsvis nytt tema i jusen, og det finnes dermed ikke veldig mye rettskildemateriale, verken litteratur eller rettspraksis på nøyaktig dette området. Den største utfordringen med å skrive en oppgave med akkurat dette temaet, er at vi ikke finner en eneste dom fra Høyesterett på akkurat dette området. Høyesterett har avsagt flere dommer om skatteunndragelser og taushetsplikt men hovedsakelig så er dette på strafferettsområdet, og ikke sivilprosess. Det finnes heller ikke mengder av teori som belyser advokatens taushetsplikt i de tilfeller der den krysser ligningsmyndighetenes rett til kontroll og innsyn. Siden det er så lite kilder tilgjengelig, vil jeg knytte oppgaven tett opp mot rettssaken i Oslo tingrett.² Det har vært mange diskusjoner og avisartikler rundt dette temaet, hvorvidt myndighetene skal få lettere adgang til å kontrollere hvem som er reell mottaker av transaksjoner fra skatteparadiser, men ingen enighet eller konkret forslag på endring av lov har kommet.

Noen avgjørelser fra Høyesterett er av vesentlig interesse, sammen med lov og forarbeider.

2 Taushetsplikt

2.1 Innledning

Ett av hovedtemaene i denne oppgaven er vurderingen av hvor langt taushetsplikten til advokater strekker seg i forhold til å hindre ligningsmyndighetene innsyn i transaksjoner fra og til skatteparadiser og lavskattland. I dette kapittelet vil jeg redegjøre for de bestemmelsene vi har om taushetsplikt.

Vi har i dag ingen positiv lovfesting som definerer taushetsplikt generelt, eller advokatens taushetsplikt konkret. Advokatforskriften som er forskrift til domstolsloven gir nærmere regler om advokaters taushetsplikt. Nærmere bestemmelser om advokatens

² 10-128469TVI-OTIR/07

taushetsplikt finner vi i FOR 1996-12-20 nr 1161: Forskrift til domstoloven kapittel 11 (Advokatforskriften).³

Det er i advokatforskriften kapittel 12 inntatt følgende ordlyd om taushetsplikt;

”Advokatens plikt til å bevare taushet om opplysninger han mottar, fremmer rettspleien så vel som klientens interesser og har derfor krav på en særlig beskyttelse fra statens side”.⁴

Taushetsplikten til advokater er ikke i seg selv positivt lovfestet, derfor har vi heller ingen forarbeider å se til for å få nærmere innblikk i hva som er taushetspliktens formål eller hva som begrunner taushetsplikten.⁵

Men vi har i straffeloven § 144 en bestemmelse som bestemmer straffansvar for brudd på taushetsplikt, og denne bestemmelsen blir regnet som den regelen som hjemler taushetsplikten. Vi finner også bestemmelser om taushetsplikten i spesiallovgivningen, for eksempel helsepersonelloven kapittel 5.

Taushetsplikten til advokater er et grunnleggende prinsipp i en rettsstat, og en forutsetning for et fungerende rettssamfunn. Den er en forutsetning for at advokater skal kunne ta på seg alle typer oppdrag fra alle typer klienter, uten frykt for represalier fra myndighetene eller at advokaten skal styres eller kontrolleres av utenforstående.⁶

Advokatens taushetsplikt vil også sikre en klients reelle tilgang til juridisk støtte.

Taushetsplikten ligger på to nivåer, det ene er hensynet til klienten, og det andre er hensynet til en fungerende rettspleie.⁷ Klienten skal kunne være trygg på at det han forteller sin advokat er i full fortrolighet og ikke fortelles uvedkommende, samt at alle detaljer kommer frem slik at en advokat får fullstendig oversikt over saken, og kan gi best mulig juridisk bistand.

Under redegjørelsen for bestemmelsene om taushetsplikt vil jeg gå inn på bestemmelser i både straffeloven, prosesslovgivningen og andre lover. Disse vil ikke i stor grad være

³ Heretter kalt advokatforskriften.

⁴ Advokatforskriften, kapittel 12 punkt 2.3.1 annet ledd

⁵ Smith og Precht-Jensen, (2010) side 13

⁶ Høringsuttalelse – NOU 2009:4 tiltak mot skatteunndragelser, fra Advokatforeningen.

⁷ Smith og Precht-Jensen, (2010) s. 14

aktuelle for den konkrete saken jeg følger i tingretten, men vil være viktig for å belyse prinsippene om taushetsplikt.

Taushetsplikten grenser mot opplysningsplikten, og vi kan litt enkelt si at der taushetsplikten stopper, tar opplysningsplikten over. Vi har forskjellige hjemler som bestemmer at opplysningsplikten skal gå over taushetsplikten, blant annet i ligningsloven. Dette kommer jeg nærmere inn på litt lenger ned i oppgaven.

2.2 Taushetspliktens innhold

Det er knyttet lite teori og rettskildemateriale til straffeloven § 144, og vi må se denne bestemmelsen i sammenheng med bestemmelser om taushetsplikt i annen lovgivning. For å beskrive hva som er innholdet i taushetsplikten, må vi igjen tilbake til straffeloven § 144. En naturlig forståelse av ordlyden i bestemmelsen, sier oss at innholdet i taushetsplikten er ”hemmeligheter” som advokaten og hans eventuelle medhjelper eller fullmektig blir ”betrodd i stillings medfør”. En klient har ikke nødvendig vis krav på taushetsplikt i det øyeblikk han går til en advokat, det er ikke klientforholdet i seg selv som vernes. Det er først når noe *betros i stillings medfør*, at taushetsplikten oppstår i forhold til det som betros. Dette støttes av Høyesterett i Rt. 2006 side 1071 avsnitt 18 følgende:

”Straffeprosessloven § 119 fastsetter at retten ikke, uten samtykke fra den som har krav på hemmelighold, må ta imot forklaring fra blant annet advokater «om noe som er betrodd dem i deres stilling». Bestemmelsen unntar visse særskilt oppregnede yrkesgrupper fra den alminnelige vitneplikten som påhviler alle etter straffeprosessloven § 108.”

I forhold til hva som regnes som ”betrodd” så er det både det en klient direkte forteller sin advokat, men også det han gjør, for eksempel dokumenter han leverer til sin advokat i forbindelse med sin sak. Videre refererer Høyesterett til Ot.prp. 1910 nr. 1 side 181 i samme dom, Rt. 2006 side 1071:

”«foranlediget ved bemærkningerne i lægelovkommissionens indstilling (1908) side 71, hvor ”betroelse” forstaaes i en snevrere betydning, finder departementet at burde tilføie, at man anser det selvsagt, at betroelse kan ske ikke bare i ord, men ogsaa i

gjerning, for eksempel derved at en person lar seg undersøke av en læge eller overgir dokumenter til en sakfører til gjennemsyn»”.

Man kan ikke påberope seg en advokats taushetsplikt om noen i et festlig lag skulle slumpe til å fortelle en advokat at han har gjort noe kriminelt. Det er da altså når en potensiell klient oppsøker en advokat i egenskap av hans stilling, og søker råd eller veiledning om sin rettsstilling at taushetsplikten oppstår, jf Rt. 2006 side 1071;

” Skoghøy i Tvistemål (2001) side 572 uttrykker det slik at bestemmelsen er begrenset til å gjelde opplysninger en yrkesutøver har fått eller har innhentet på vegne av den som har søkt behandling eller råd hos yrkesutøveren, og det er også et vilkår at vedkommende er blitt kontaktet i egenskap av yrkesutøver. Opplysninger som yrkesutøveren har fått på annen måte, for eksempel privat eller uoppfordret fra personer som ikke opptrer på vegne av pasienten eller klienten, faller således utenfor.”

Det er ikke selve klientforholdet som har krav på taushet, men den informasjonen som blir utlevert og delt i den perioden det eksisterer et klientforhold.

Vi ser av ”Psykologdommen” Rt. 2000 side 788 at timebestillingsboken som avdekker navn på alle hans klienter ikke er taushetsbelagt. Høyesterett sier på side 798:

”Denne saken gjelder timebestillingsbøker som er et planleggingsverktøys og registreringsdokument for skatteyteren. Bøkene har ikke noen funksjon som diagnostisk verktøy eller i behandlingen av pasientene. I de timebestillingsbøker som Valsø har ført, og som denne saken gjelder, er pasientenes diagnose ikke notert. På bakgrunn av lovforarbeidene og formålet med bestemmelsen i ligningsloven § 4-10 nr. 2, finner jeg det klart at den ikke kan tolkes innskrenkende i forhold til denne type dokumenter.”

Forut for dette avsnittet i dommen, nevner førstvoterende komitéens uttalelse i Innst. O .nr 44 (1979-1980) på side 21 der det heter;

”[...]Departementet peker på at det er uheldig at taushetsplikten i en del tilfelle kan få den virkning at ligningsmyndighetene avskjæres adgangen til å få opplysninger som de ellers ville ha hatt krav på og som de har behov for.”

Vi finner et unntak for de tilfeller der det å faktisk avdekke et konkret klientforhold til en advokat medfører at taushetspliktige opplysninger blir kompromittert, for eksempel

om det kommer frem at en kvinne som er gift har et klientforhold til en kjent skilsmisseadvokat, eller der en mann har et klientforhold til en kjent strafferettsadvokat. For begge tilfellene vil man ha grunn til å mistenke at både kvinnen ønsker å skille seg, og at mannen i det andre eksempelet har begått noe kriminelt. Dette synet støttes i Rt.1998-1881 der de uttaler:

”utvalget peker her på at hvorvidt klientforholdet i seg selv skal anses som en ”betroelse” og dermed være vernet etter § 119 (straffeprosessloven; min anmerkning), må vurderes konkret. Det vises til forhørsrettens drøftelse av spørsmålet og til eksempler angitt i Knut Svalheim: Advokaters taushetsplikt (1996) side 103. I tråd med det som hevdes der, må et klienforhold ha krav på hemmelighold dersom opplysning om dets eksistens innebærer – eller er egnet til å vise – at opplysninger, som i seg selv vil være taushetsbelagt, kan bli røpet.”

Høyesterett sier i Rt-2006-1071 via en tolking av straffeprosessloven § 119 at det ikke er av betydning om det er advokaten selv eller en medhjelper som mottar informasjonen, den er like fullt rammet av taushetsplikten.

2.3 Rettslig grunnlag for taushetsplikten

2.3.1 Taushetsplikt i straffeloven

Advokatens taushetsplikt er ikke direkte hjemlet i lov, men man benytter ofte straffeloven § 144 som hjemmel. I straffeloven § 144 heter det;

”Prester i statskirken, prester eller forstandere i registrerte trossamfunn, advokater, forsvarere i straffesaker, meklingsmenn i ekteskapssaker, leger, psykologer, apotekere, jordmødre og sykepleiere samt dissers betjenter eller hjelpere, som rettsstridig åpenbarer hemmeligheter, som er dem eller deres foresatte betrodd i stillings medfør, straffes med bøter eller med fengsel inntil 6 måneder.”

Denne bestemmelsen er uttømmende i forhold til hvem som har straffebelagt taushetsplikt, og det er antatt at tannleger også har den samme taushetsplikten som leger.⁸

⁸ Matningsdals kommentar til straffeloven Gyldendal Rettsdata note (1144)

Taushetsplikten kan oppheves av den som har krav på taushet. For eksempel så sier klienten til sin advokat at han er fritatt fra sin taushetsplikt, dermed faller grunnlaget for straffeforfølgelse etter straffelovens § 144 bort, da han ikke lenger ”*rettstridig åpenbarer hemmeligheter*”.⁹ Men det finnes her ingen bestemmelser som gir mulighet for å kreve at en klient skal oppheve taushetsplikten. På strafferettsområdet har vi uskyldspresumpsjonen, ingen har plikt til å inkriminere seg selv, verken etter norsk lov eller etter EMK. Tvert imot, så er det flere bestemmelser som verner mot selvinkriminering. Bestemmelsen i EMK artikkel 6 bestemmer at enhver som er siktet har rett til å bli ansett som uskyldig ”*inntil hans skyld er bevist etter loven*”.¹⁰ Her er det naturlig å forstå det slik at det her ligger en uskyldspresumpsjon, altså at vi må forutsette at vedkommende er uskyldig inntil det motsatte er bevist. Da kan vi heller ikke kreve at den som er siktet skal hjelpe til med sin egen domfellelse. Dermed kan ikke myndighetene heller kreve å få utlevert dokumenter fra en advokat, fordi det vil bryte med uskyldspresumpsjonen etter EMK artikkel 6.

For å havne i straffelovens § 144 er det tilstrekkelig å ”*åpenbare hemmeligheter*” til bare én person som ikke har krav på det.

Altså er det straffebelagt, rettstridig å åpenbare hemmeligheter som er betrodd advokaten i dens stilling. Denne bestemmelsen blir delvis videreført i den nye straffeloven av 20.mai 2005 nr.28, § 211.¹¹ Men det tas også sikte på at den kan oppheves når taushetsplikt blir hjemlet i spesiallovgivningen.

2.3.2 Taushetsplikt i prosesslovgivningen

Vi har i både straffe- og sivilprosessen bestemmelser som regulerer hvorvidt en advokat kan vitne i en sak, eller dokumenter utleveres. Her kommer en kort redgjørelse om dette.

⁹ Matningsdals kommentar til straffeloven Gyldendal Rettsdata note (1146)

¹⁰ EMK artikkel 6, 2 punkt.

¹¹ Straffeloven av 2005 antas å tre i kraft i 2012.

Når det er tale om begrepet ”dokumenter” så er det ikke bare papir, men også lydbånd, CD og DVD.¹²

Advokater har også vitne- og beslagsforbud etter straffeprosessloven §§ 119 og 204, og etter tvistelov § 22-5, noe som styrker vekten av advokatens taushetsplikt ytterligere. Betydningen av beslagsforbudet i straffeprosessloven § 204 er at alt som er rammet av den ”*egentlige advokatvirksomhet*”, altså ren juridisk rådgivning, er beskyttet. Dette kommer Høyesterett frem til i Rt.1999 side 911. I de tilfeller der en advokat opptrer som eiendomsmegler eller gir formuesrådgivning gjelder bevisforbudet i straffeprosesslovens § 119 i utgangspunktet ikke.¹³ Høyesterett bekrefter dette synet i Rt.2008 side 645. En klient skal fritt kunne fortelle sin advokat alle detaljer uten hensyn til at noe av det skal slå tilbake på han.

Det kan heller ikke tas beslag i advokatkorrespondanse, verken hos advokat eller klient, jf straffeprosesslov § 204, 1. ledd.

2.3.3 Taushetsplikt etter EMK

EMK er etter menneskerettighetslovens §§ 2 og 3 inkorporert i norsk rett, og skal ved motstrid gå foran bestemmelser i andre lover.

Vi finner ingen direkte vern av advokaters taushetsplikt i EMK, men bestemmelsene i artikkel 6 og 8 stiller opp et indirekte vern.¹⁴ EMK artikkel 6 dreier seg hovedsakelig om retten til en rettferdig rettssak; ”*Right to a fair trial*”, mens artikkel 8 dreier seg om retten til privatliv; ”*Right to respect for private and family life*.”

Første ledd i EMK artikkel 6 er en bestemmelse som favner om både straffesaker og sivile saker, mens andre og tredje ledd er mer konkret rettet mot straffesaker. Vi kan også si at første ledd gir felles generelle regler for begge rettergangssystemene med å si ”[...] *civil rights and obligations or of any criminal charge* [...]”, mens de to siste leddene er mer utfyllende og presiserende.¹⁵

¹² Smith og Precht-Jensen (2010) s. 85

¹³ Smith og Precht-Jensen (2010) s.85

¹⁴ Smith og Precht-Jensen (2010) s. 24

¹⁵ Høstmælingen (2006) s. 189

Vernet mot å inkriminere seg selv er innfortolket i artikkel 6 ved begrepet ”*fair hearing*”. I Høyesterett kommer dette tydelig frem i Rt.1999 side 1269;

”Den europeiske menneskerettighetskonvensjon inneholder ikke noe tilsvarende uttrykkelig forbud mot såkalt ”selvinkriminering”, men etter sikker praksis må et slikt forbud anses innebygd i kravet om rettferdig rettergang i denne konvensjonens artikkel 6 nr. 1”.

Dommen gjaldt fellelse av en fengselsbetjent der påtalemyndigheten brukte ulovlig lydbåndopptak som bevis i rettssaken. Alle har rett til å forholde seg taus, og ikke bidra til sin egen domfellelse. Det å forholde seg taus vil da bety at man ikke har noen plikt til å løse sin advokat fra den taushetsplikten han har, og dermed inkriminere seg selv. Myndighetene kan ikke på noen måte tvinge en siktet eller mistenkt til å fortelle ting han i fortrolighet har fortalt sin advokat. Høyesterett stadfester dette klart og tydelig, med henvisning til Rt.1999 side 1269 i Rt.2003 side 549 avsnitt 17;

”[...] Det er et grunnleggende prinsipp at den som er mistenkt for en straffbar handling, har rett til å forholde seg taus og ikke bidra til egen domfellelse, jf. Rt-1999-1269 på side 1271 med videre henvisninger til FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter artikkel 14 nr. 3 bokstav g og avgjørelser av Den europeiske menneskerettighetsdomstol.[...]”

Det er derimot ikke et brudd på vernet om selvinkriminering i forhold til EMK om ligningsmyndighetene før en eventuell siktelse for straffbart forhold ber om opplysninger eller foretar kontroll hos skattyter.¹⁶ Et vedtak fra ligningsmyndigheten om bokettersyn, og utlevering av dokumenter vil dermed ikke være et brudd på prinsippet om rett til ikke å inkriminere seg selv.

I EMK artikkel 8, dreier det seg om retten til privatliv. Bestemmelsens første ledd oppstiller rettighetene; ” *Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence.*”, mens artikkelens andre ledd viser inngrepshjemmelen. De verneverdige interessene i denne bestemmelsen er da privatliv, hjem eller bolig og korrespondanse. Hva som ligger i begrepet privatliv vil kunne variere fra situasjon til situasjon. EMD har ikke satt rammer for nøyaktig hva som

¹⁶ NOU 2009:4 side 72

ligger i privatliv og uttaler i dommen Niemietz v. Germany¹⁷ at de ikke fant det nødvendig uttømmende å utale seg om hva som lå i begrepet.

I begrepet korrespondanse ligger det at vi fritt kan sende brev, fax og all annen type skriftlig privat kommunikasjon. Her kan vi da innfortolke taushetsplikten til advokater, selv om korrespondansen er privat så betyr det ikke at den er personlig.

Den mest naturlige forståelsen av hjem er privatbolig, eller en bolig der man bor fast. Men mange vil kanskje ha sitt arbeidssted i privatbolig og da kan det være vanskelig å skille mellom hjem og arbeidssted.

Bestemmelsens andre ledd oppstiller tre kumulative vilkår for at et inngrep skal kunne skje, det må være i samsvar med lov, nødvendig i et demokratisk samfunn og for å hindre forbrytelser og sikre andres rettigheter og frihet. Altså ligger det her et krav om legalitet, krav om et legitimt formål og et krav om proporsjonalitet. Tar vi her for eksempel utgangspunkt i ligningslovens § 4-10, vil denne bestemmelsen ikke bryte med det sterke vernet for taushetsplikt vi finner i EMK, siden det klart er bestemt i lov at denne bestemmelsen går foran taushetsplikten. Bestemmelsen i ligningsloven er også en avveining over de reelle hensyn som taler for opplysningsplikten, hensynet til samfunnets økonomiske velferd. Det er åpenbart at økonomisk kriminalitet er en byrde for staten, både med tanke på de inntektene de har krav på, og den økonomiske utgiften det innebærer å bruke betydelige ressurser for å avdekke slik kriminalitet.

2.3.4 Offentlig myndigheters taushetsplikt

For de tilfeller der det skulle være aktuelt for ligningsmyndigheten å utlevere overskuddsinformasjon, til annen offentlig myndighet som for eksempel politiet for en eventuell straffesak, er det viktig å peke på at selv om den som i sitt arbeid med de opplysninger han får gjennom valutaregisteret vedrørende andres skattemessige situasjon, har full taushetsplikt om de opplysninger han får, så finnes det en

¹⁷ Dom 16. desember 1992 i sak nr. 13710/88, Niemietz v. Germany, Series A no.

unntaksbestemmelse. Unntaket for dette finner vi i ligningsloven § 3-13. Alle som har offentlige stillinger eller verv har taushetsplikt om det de blir kjent med gjennom sin stilling. Dette er et viktig prinsipp i norsk offentlig system og hjemles i flere bestemmelser. Hovedbestemmelsen finner vi i forvaltningslovens § 13: ”*Enhver som utfører tjeneste eller arbeid for et forvaltningsorgan, plikter³ å hindre at andre får adgang eller kjennskap til det han i forbindelse med tjenesten eller arbeidet får vite om:*

- 1) noens personlige forhold, eller*
- 2) tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- eller forretningsforhold som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde av hensyn til den som opplysningen angår.”*

Det må bemerkes at forvaltningsloven dog ikke gjelder på det området som er oppgavens tema, jf ligningsloven § 1-2. Her kommer særbestemmelser om taushetsplikt inn i de ulike lovene.

Vi har også bestemmelser om forvaltningens taushetsplikt i ligningslovens § 3-13, merverdiavgiftsloven § 13-2 og tolloven § 12-1. Forvaltningslovens bestemmelse om taushetsplikt gjelder som nevnt over ikke på ligningsloven, men gjelder fullt ut i merverdiavgiftsloven og tolloven med de unntak som kommer frem av den gjeldende lov, jf tolloven § 1-8 og merverdiavgiftsloven § 13-1.

Det vi kan trekke ut av disse bestemmelsen er at det ikke er anledning til å gi opplysninger man får vite gjennom sin stilling til uvedkommende. Taushetsplikten begrenses derimot i alle de tre overnevnte bestemmelser, til å tillate og gi opplysninger til annen offentlig myndighet som har bruk for disse opplysningene i sitt arbeid. For eksempel vil tolletaten kunne gi opplysninger til skattemyndighetene om de oppdager innførsel av store mengder valuta, slik at skattemyndighetene kan skattlegge vedkommende riktig. Informasjon fra for eksempel toll- og skattemyndighetene til politiet og ØKOKRIM er også et viktig redskap for å bekjempe økonomisk kriminalitet og for eksempel trygdesvindler. Det er derfor

viktig at taushetsplikten mellom de forskjellige offentlige myndigheter ikke vanskeliggjør samarbeidet med å avdekke og forebygge skatteunndragelser.¹⁸

2.4 Hensyn for en sterk taushetsplikt

Prinsippet om taushetsplikt er et prinsipp som har røtter langt tilbake i historien. Med hensyn til rettssikkerheten i samfunnet, så er prinsippet med taushetsplikt veldig viktig. Det vil kunne skape stor usikkerhet for både advokater og klienter om prinsippet om full fortrolighet blir uthullet.

NOU 2009:4 ”Tiltak mot skatteunndragelser” sier følgende om klientens behov for vern av taushetsplikt:

”Det er et generelt grunnleggende prinsipp at enhver skal kunne oppsøke advokat for å ivareta og utnytte sin rettslige stilling uten at fortrolig informasjon som meddeles advokaten, kommer til uvedkommende. Taushetspliktens formål er å legge forholdene til rette for et tillitsforhold mellom advokat og klient. Den skal muliggjøre en fortrolig gjennomgang og drøftelse av klientens samlede problemkompleks. Klienten skal ikke være redd for å gi advokaten et utfyllende bilde av saken.”

For å ha et velfungerende rettssystem så er advokatens taushetsplikt en veldig viktig brikke. Advokatens taushetsplikt er viktig både i forhold til hensynet til personvern, rettsvernens hensynet og hensynet til en velfungerende rettspleie.

En eventuell uthuling av advokaters taushetsplikt vil kunne skape to forskjellige utfordringer.

På den ene siden vil klienten muligens holde tilbake opplysninger av vesentlig interesse i frykt for ved en senere anledning å få bokettersyn fra skattemyndighetene, og dermed få en ufullstendig eller uriktig behandling av sin sak. Det andre momentet er at advokaten selv vil prøve å sikre seg mot senere å komme i en situasjon der han kan bli gjort ansvarlig for tillegsskatt. Bettina Banoun skriver i en artikkel i boken ’Advokaters taushetsplikt under press?’¹⁹:

¹⁸ NOU 2009:4 s. 69

¹⁹ Smith og Precht-Jensen (2010) side 143

”Hvis advokatkorrespondanse kan kreves fremlagt, kan dette medføre at advokaten skriver for skatteetaten, fremfor for klienten. Dette kan gi seg utslag i to ulike retninger. En «fryktsom» advokat, som er redd for skatteetaten og skatteunndragelsesutvalgets flertalls forslag om å gjøre advokaten ansvarlig for en form for tillegsskatt, kan bli skremt fra å gi råd om transaksjoner som skatterettslig egentlig er uproblematisk. Klienten får da ikke den rådgivning som hun har krav på, for advokaten er mest opptatt av å verne seg selv.”

At de rådene han da gir sin klient ikke hovedsaklig er for å sikre eller utbedre klientens rettsstilling, men for å sikre at han selv ikke vil komme i klemma med myndighetene ved en senere anledning. Selv om sitatet fra Banoun kan være et moment i argumentasjonen for ikke å begrense taushetsplikten til advokater, så ser jeg ikke at det skulle kunne bli et stort problem at vi får ”fryktsomme” advokater. Alle vil jo verne seg selv, og det gjør man aller best med å følge de reglene man skal følge. Så lenge advokater faktisk holder seg til de lover som gjelder, så vil ikke dette bli noe problem. Om ikke annet så vil klienten kanskje få en mer ryddig behandling av sin sak.

Det kan vises til en rekke hensyn for advokaters taushetsplikt. Både til en fungerende rettspleie, og individets rett til å få hjelp i profesjonell hjelp i ulike situasjoner. Ofte er det i våre mest sårbare og utsatte situasjoner i livet at vi trenger en advokat som kan gi profesjonell hjelp. Vårt rettssystem er bygget opp på en slik måte at vi er avhengig av profesjonell hjelp, og da er tilliten til advokaten essensiell. Slik at enhver skal kunne være i stand til å få den hjelp han trenger for best mulig kunne representere seg selv og sin sak, og i full fortrolighet kunne fortelle sin advokat alle sakens faktum uten at det kommer videre til uvedkommende.²⁰ Taushetsplikten sikrer at klienten har den fortrolighet til sin advokat som er nødvendig for at han skal kunne fortelle sin advokat alle sakens faktum, og således få en mest mulig korrekt vurdering av sin rettslige status. Er ikke advokaten fullt informert over alle sider av den aktuelle problemstilling, vil han vanskelig kunne gi fullstendig og adekvat hjelp. Samtidig vil også det at alle detaljer rundt et spørsmål er avdekket, potensielt kunne være med på å avlaste rettssystemet for grunnløse saker. En advokat vil generelt ikke anbefale å føre en sak for retten om han ser at et søksmål ikke vil føre noen plasser, at søksmålet er grunnløst.

²⁰ Svalheim (1996) s. 3

Domstolen er også avhengig av advokatens taushetsplikt. I straffesaker representerer advokatene det offentlige interesse i at ingen blir feilaktig dømt – uskyldspresumpsjonen.²¹ Ser man i forhold til sivilprosessen så er det advokatenes ansvar å sørge for at saken er riktig opplyst.²²

Reiss-Andersen sier i boken Advokaters taushetsplikt under press at ”Det ligger i advokatrollens kjerneverdi at advokaten skal være uavhengig, det gjelder så vel til motparter som til myndigheter.”²³ Det at advokaten skal være uavhengig, sikrer at de ble utsatt for press, enten fra myndighetene eller en eventuell motpart, som igjen sikrer rettssikkerheten i samfunnet.

2.5 Hensyn som begrenser en sterk taushetsplikt

Alle fysiske og juridiske personer har skatteplikt til Norge såfremt de har bostedsadresse eller firmaadresse her i landet etter skatteloven § 2-1. Det er et viktig prinsipp at alle skal bidra til velferdssamfunnet med å betale skatt av inntekt og formue. Om vi ikke betaler skatt, finnes det ingen penger til for eksempel offentlig helsetjeneste eller trygdeutbetalinger. Som samfunn er vi helt avhengig av disse skattene, enten de kommer som inntektsskatt eller som avgifter på varer og tjenester.

Vi har offentlige skattelister her i landet. Siden til og med skattelister er offentlig, kan det synes noe motstridende at taushetsplikten til advokatene skal hindre ligningsmyndighetene i å ha en forsvarlig kontroll og oversikt over de penger som går inn og ut av landet. Formålet med hvitvaskingsloven og valutaregisteret er jo også å sikre riktig skattelegging av skattesubjektene. Det kan også virke litt urettvis at de som har så store midler som mange millioner kroner og mulighet til å gjøre forretninger i utlandet, ikke blir pålagt den samme kontroll og skatt som de vanlige skattesubjektene som skatter av sin lønn. Det er jo også slik at de som har mest penger, er de som har

²¹ NOU 2009:4 s. 143

²² NOU 2009:4 s. 143

²³ Smith m.fl. (2010) s. 16

anledning til å benytte seg av de beste advokatene. Skatteplanlegging i seg selv er ikke ulovlig, men de rikeste kan gjøre dette med hjelp av den beste advokaten – og bli enda rikere.

Det at advokater har en så sterk taushetsplikt, gir de en uforholdsmessig konkurransefordel i forhold til revisorer og regnskapsførere når det kommer til å sende penger ut og inn av landet.²⁴ De som ønsker å unndra midler for beskatning har da lettere for å gå til en advokat der de vet at opplysninger om transaksjonene ikke vil bli opplyst om til myndighetene, heller enn til en revisor som har opplysningsplikt til myndighetene etter hvitvaskingsloven.

Et annet problem er at advokater ofte kan bli benyttet til hvitvasking uten deres viten. De kan bli brukt av kriminelle som et ledd til å føre penger tilbake til den legale økonomien via klientkontoer. Kriminelle som benytter seg av advokater på denne måten, hyrer ofte flere advokater fra flere forskjellige firma for å lage flere ledd i en kjede der advokatene flytter penger fra en konto til en annen. En advokat oppretter et selskap i et skatteparadis, en annen et datterselskap av det første selskapet, og en tredje advokat kjøper eller selger varer til over eller underpris.²⁵ Hovednormen er at advokater har taushetsplikt, og selv om vi finner bestemmelser i hvitvaskingsloven der advokater er rapporteringspliktig så har hvitvaskingsloven også unntak der advokater ikke har rapporteringsplikt. Disse unntakene gjelder bl.a. der en advokat gir råd til en klient om hans rettsstilling, jf hvitvaskingsloven § 18 andre ledd. Advokater har hovedsakelig kun opplysningsplikt etter hvitvaskingsloven i de tilfeller der de har ”midler til forvaltning” eller transaksjoner som gjelder fast eiendom eller andre gjenstander med verdi over 40.000 NOK.²⁶

²⁴ Nettartikkel Dagens Næringsliv Morgen - 22.12.2010

²⁵ Hvitvasking (2008) side 59.

²⁶ Hvitvaskingsloven av 6.3.2009 § 4, jf lovkommentar.

3 Innsynsretten

3.1 Innledning

Innsynsrett og opplysningsplikt finner vi hjemlet i ligningslovens kapittel 4.

Innsynsretten er den rett staten har til å gå inn i personers, enten fysiske eller juridiske, formuesforhold og kontrollere at de korrekt har oppgitt sine inntekter og sin formue. Vi kan også kalle dette den opplysningsplikt enhver selvangivelsespliktig har overfor myndighetene. Innsynsretten er et veldig viktig redskap i kampen mot økonomiske forbrytelser, det å ha mulighet til å kontrollere individer og bedrifters økonomiske forhold, at de oppgir riktig opplysninger til ligningsmyndigheten. Velferdssystemet vårt i Norge er avhengig av den inntekten vi får av skatter og avgifter, og det er i alles interesse at den type økonomisk kriminalitet som skatteunndragelser er, blir avdekket. Vi har innsyn i dokumenter etter flere forskjellige bestemmelser, i denne oppgaven dreier det seg om valutatransaksjoner, så jeg vil begrense meg til å drøfte de bestemmelsene vi har i ligningsloven, evt. skatteloven og hvitvaskingsloven, valutaregisteret.

Det er veldig mange reelle samfunnshensyn som taler for at advokatens taushetsplikt bør vike for ligningsmyndighetenes innsynsrett. En riktig beskatning av skattesubjekt fordrer en oppriktig og lojal opplysning til skattemyndighetene. Dagens samfunn har kommet til et slikt sted der skatteunndragelser rett og slett er for lett å ”slippe unna med”, med den store utviklingen vi har med it-systemer, og grensekryssende handel. Slik at den lojale opplysningen fra skatteyder ikke fungerer slik den var tenkt når skatteloven først ble vedtatt.

Det er straffesanksjonert ikke å oppgi korrekt informasjon om sin inntekt, formue og eiendeler, og kan straffes med tilleggsskatt. Skatteunndragelser kan også straffes med fengsel, mer om dette står over i kapittel 1.3.

Med valutaregisteret har vi redskapet til å få kontroll med den økonomiske kriminaliteten, enten det er hvitvasking eller skatteunndragelser, men vi har ikke hjemmel til å bruke det slik at det er mest hensiktsmessig. Slik står bestemmelsene om valutaregisteret frem som litt halt. Vi har målet, og verktøyet, men ikke middelet. Klientens midler som kommer inn på klientkonto fra en utenlandsk partner, og klientens

identitet er beskyttet med hjelp av advokatens taushetsplikt. Eller mer presist formulert, den reelle eier av transaksjonen blir beskyttet av taushetsplikten advokaten påberoper seg. Kostnaden det får for samfunnet at ligningsmyndigheten ikke kan hente ut den reelle identitet på mottakere av store transaksjoner via valutaregisteret, er den kostnaden det vil bli at vi ikke får inn den skatten vi har krav på til statskassa. Kanskje mister vi en barnehageplass, kanskje en sykepleier i eldreomsorgen ved ikke å få inn disse pengene. Konsekvensen av de manglende skatteinntektene er at velferdssamfunnet vårt vil lide, og dermed er det et særdeles viktig hensyn når vi skal motregne hensynet til advokatens taushetsplikt mot ligningsmyndighetens innsynsrett.

Skal vi ha et slikt samfunn, der lovgivningen ikke er oppdatert på samfunnsutviklingen? Der myndighetenes hender rett og slett blir låst, ikke i stand til å ta problemene ved roten.

3.2 Ligningsloven

3.2.1 Innledning

Ligningsloven er bygget på et selvangivelses- prinsipp, der hver enkelt skatteyter selv er pliktig til korrekt å opplyse om sine inntekter og formue, jf ligningsloven § 4-1.

Utgangspunktet er at de enkelte borgerne selv var de som var best egnet å opplyse om sine egne forhold, og at ligningsmyndighetene plikter å bygge på de opplysningene ved fastsettelse av ligningen. Skattyter har en plikt til ukrevd å levere opplysninger om egen ligning.²⁷ Dette systemet er bygget på prinsipper om ærlighet og redelighet fra borgerne sin side, men tiden har vist både svikt i vilje og evne på å gi en korrekt egenoppgave. Myndighetene har sett seg nødt til å supplere med et system som kan kontrollere egenoppgavene. Man har da gått til å innhente kontrollopgaver fra arbeidsgivere og forretningsforbindelser.²⁸

Ligningsloven er regnet som spesiell forvaltningsrett og forvaltningslovens bestemmelser gjelder ikke, med de unntak vi finner i ligningsloven § 1-2.

²⁷ NOU 2009:4 s. 78.

²⁸ Ot. Prp. Nr. 29 1978-1979

3.2.2 Rettslig grunnlag

Det rettslige grunnlaget for innsynsrett til kontroll av egen ligning finner vi i ligningslovens kapittel 4. Er det kontroll av 3.manns ligning finner vi de bestemmelsene i ligningslovens kapittel 6.

De innledende bestemmelsene i ligningslovens kapittel 4 omhandler skattesubjektenes plikt til lojalt og aktsomt å oppgi sin inntekt og formue. Nå er det dessverre sånn at ikke alle verken ønsker eller kan oppgi alle sine midler lojalt til beskatning. Derfor har vi bestemmelsen i ligningslovens § 4-10 som gir ligningsmyndighetene adgang til kontroll av et skattesubjekts forhold, innsyn i deres regnskap, bilag, kontrakter m.v.

Ligningslovens § 4-10 annet ledd opphever taushetsplikten til fordel for opplysningsplikten der den sier;

”Bokføringspliktig skatteyder har under bokettersyn plikt til å legge fram regnskapsbøker og dokumenter som nevnt i nr. 1 uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte.[...].”

Bestemmelsen i ligningsloven § 4-10 tilsidesetter straffelovens bestemmelse i § 144 som rammer ”rettsstridig” brudd på taushetsplikt. Gir du opplysninger til ligningsmyndighetene etter bestemmelsen i ligningslovens § 4-10, er det da ikke et rettsstridig brudd på straffelovens § 144, dermed heller ikke strafferammet.

Ligningslovens § 4-10 annet ledd, annet punktum setter likevel en begrensing i opplysningsplikten, der den bestemmer at den ikke gjelder for de tilfeller der opplysningene utelukkende gjelder en annen skattyters forhold.

For å dekke andre skattyteres rettsforhold, må vi over i ligningslovens kapittel 6. Som overskriften i kapittel 6 sier, så dreier dette seg om kontroll av tredjemanns ligning. De to første bestemmelsene i ligningslovens kapittel 6 bestemmer hvem som er pliktig til å rapportere til ligningsmyndighetene, og hva som skal rapporteres.

Ligningslovens § 6-15 gir ligningsmyndighetene hjemmel til å foreta kontroll hos de som er oppgavepliktig. Etter denne bestemmelsen kan ligningsmyndighetene kreve fremlagt regnskapsbøker, bilag og kontrakter m.m. Men i motsetning til ligningslovens

bestemmelse i § 4-10, har ikke § 6-15 opplysningsplikten forrang over taushetsplikten – bestemmelsen nevner ikke taushetsplikt overhodet. Det vil si at når det kommer til å gi opplysninger om tredjemann, stiller advokatens taushetsplikt sterkere enn opplysningsplikten.

3.2.3 Hensyn for og imot innsynsrett

Vi ser av forarbeidene til valutaregisteret og hvitvaskningsloven at intensjonen her er å avdekke så effektivt så mulig skatteunndragelser. Det er flere eksempler på skatteunndragelser i tillegg til det ikke å betale skatt av inntekt og formue, det kan for eksempel også være smugling av varer og svart arbeid.²⁹ Siden den ”svarte økonomien” ikke er registrert noen plass, er det veldig vanskelig å vite i hvilken utstrekning dette foregår, men man vil kunne anta at det er betydelige inntekter staten går glipp av. I tillegg til de økonomiske konsekvensene skatteunndragelser har for samfunnet, vil det være alvorlige konsekvenser for den som ikke lojalt rapporterer sine inntekter og formue. Det kan føre til rettighetstap for den enkelte, som pensjon sykepenges m.m. Dette er gode vi opparbeider oss på grunnlag av inntekter.³⁰ Andre sanksjoner er tilleggsskatt og i verste fall fengsel.

Det at skattemyndighetene ikke har innsynsrett i de transaksjonene som skjer til og fra advokaters klientkonti, hindrer skattemyndighetene fra en reell kontroll av hvis ligning penger blir inntektsført på. Dette er også i realiteten en uthuling av prinsippene bak valutaregisteret som er ugunstig i forhold til en velfungerende rettsstat. Advokaten vil være den eneste som ikke har opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene, og dermed komme i en særstilling som ikke er spesielt heldig og potensielt kunne tiltrekke seg klienter som ønsker å holde penger skjult for myndighetene. En slags frihavn for de som både ønsker å hvitvaske penger og de som ønsker å unndra midler for beskatning. Spørsmålet der ”de tilfeller hensynene bak taushetsplikten krysser hensynene bak opplysningsplikten, må det tas stilling til hvilke hensyn som skal ha forrang”,³¹ synes vesentlig her. Skatteunndragelser er et økende problem i samfunnet, og en eventuell ny

²⁹ NOU 2009:4 kapittel 3

³⁰ NOU 2009:4 kapittel 3 side 21

³¹ NOU 2009:4 s. 159.

bestemmelse der opplysningsplikt som går foran taushetsplikten vil kunne hjelpe til å avdekke om skattepliktige midler blir holdt utenfor beskatning.

For å kunne avdekke om midler blir holdt utenfor beskatning, er det derfor viktig at myndighetene får innsyn i de transaksjoner som skjer mellom klientkonti i advokatfirmaer og skatteparadiser eller lavskattland. Altså, hvem som er den reelle mottaker av pengene. Høyesterett konkluderte i HR-2010-02212-A at innsyn i hvem som er part i ”pengeoverføringer som er skjedd som ledd i et regulært advokatoppdrag, omfattes av taushetsplikten.”³²

Førstvoterende dommer Øye, går også ganske langt i å oppfordre lovgiver til en evt. lovendring i premiss 41 i dommen. Videre konkluderer førstvoterende med

*”[...] navnet på en klient i et egentlig advokatoppdrag må anses for å være omfattet av taushetsplikten.”*³³

3.3 Klientkonto

En advokats klientkonto er en konto opprettet i en bank som ved avtale godtar ikke å motregne utestående fordringer på et advokatfirma i klientkontoen. Reglene er regulert i advokatforskriften. De midler som til enhver tid er innestående på en klientkonto, er ikke advokatens penger, men de forskjellige klientene. En slik konto skal avstemmes hver måned, og slik at penger en advokat har til gode for et oppdrag ikke skal bli stående på en klientkonto, men faktureres med det samme. Revisorer kontrollerer disse avstemningene jevnlig, det samme gjør advokattilsynet.

Bestemmelsene om klientkonti finner vi i advokatforskriftens kapittel 3.

Advokatforskriftens § 3-1 bestemmer at

”en advokat plikter å holde betrodd midler (klientmidler) atskilt fra egne midler og andre midler som tilhører klienter. Som klientmidler regnes alle penger som betros advokaten, herunder mottatt forskudd på utlegg og salær. [...] Klientmidler kan bare utbetales eller utleveres til vedkommende klient eller for vedkommendes regning.”

³² Pkt. 32, jf. 42

³³ HR-2010-02212-A, premiss 54

Alle klientkonti skal opprettes i advokatens navn, eller eventuelt så skal særskilte klientbankkonti opprettes i klientens navn i tillegg. Kun advokaten, eller den han gir skriftlig fullmakt kan disponere klientkontoen.³⁴ Advokaten er den juridiske eier av klientkontoen. Etter advokatforskriftens § 3-6 skal også klientmidlene bokføres, avstemmes mot bokført saldo for klientmidler i regnskapet, og den skal vise klientansvar for hver enkelt klient.

3.4 Skatt

3.4.1 Innledning

Med skatt menes det vanligvis ”*kontantbetalinger fra private til det offentlige uten konkret vederlag.*”³⁵ Vi har både direkte og indirekte skatter. Eksempel på direkte skatt kan være inntekts- og formueskatt, indirekte skatt kan være moms og andre indirekte omsetningsskatter som skatteavgifter på tobakk, alkohol, olje m.v.

Ett av formålene med skatter er å omfordele verdier fra de som har stor inntekt til de som har liten inntekt. Skattesystemet vi har skaffer også staten de midlene den trenger til å opprettholde de forskjellige offentlige godene vi har i dag, legebehandling, sykehus, stønader av ulikt type m.m.

I skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14³⁶ § 1-1, ser vi at denne lov gjelder bl.a. skatt på inntekt og formue til stat, kommune og fylkeskommune. Det er de folkevalgte som bestemmer skatten. Skatteloven kapittel 2 §§ 2-1 til 2-5 forteller hvem som er skattepliktig; blant annet fysiske personer og selskaper. Selskaper og personer som ikke er tilhørende til riket er også pliktig til å betale skatt av de eiendommer og formuer de har i riket.

På lik linje med ligningsloven, går skattespørsmål under spesiell forvaltningsrett og behandles ikke etter forvaltningsloven.³⁷

³⁴ Advokatforskriften § 3-2.

³⁵ Fredrik Zimmer, lærebok i skatterett 6. utg. side 27

³⁶ Heretter kalt skatteloven

³⁷ Skatteloven § 1-4

4 Valutaregisteret

4.1 Innledning

Bekjempelse av økonomisk kriminalitet er en viktig samfunnsoppgave, og forutsetter utstrakt finansiell etterforskning.³⁸ Utstrekningen av økonomisk kriminalitet har økt kraftig de siste årene, og større deler av dette er grensekryssende valutatransaksjoner. Dette er en utvikling som ikke bare forekommer i Norge, men man ser den samme tendensen verden rundt. Skatteparadiser blir brukt til å flytte penger for å unngå skatter og avgifter, og for å hvitvaske svarte penger. Mange av disse valutatransaksjonene foregår enten fra, eller gjennom såkalte skatteparadiser, gjennnomstrømmingsland eller lavskattland, som har som et fellestrekk at de har strenge regler for innsyn og opplysninger. I forhold til økonomisk kriminalitet og det å kunne avdekke profittmotivert kriminalitet, er det av stor viktighet at vi har et verktøy som gir oss muligheten til å kunne følge pengestrømmer, både til og fra Norge.

Valutaregistreringsloven av 28.5.2004 nr.29 etterfulgte den gamle valutareguleringsloven. Ansvar for å motta rapporteringer om pengeoverføringer og andre finansielle transaksjoner til og fra Norge lå i den gamle loven hos Norges Bank. For å samle alle disse opplysningene brukte de verktøyet BRAVO-registeret. Med den nye valutaregisterloven ble BRAVO-registeret avviklet og et nytt system med flere av elementene fra det gamle registeret, men med en oppgradering. Toll- og avgiftsdirektoratet har nå overtatt ansvaret fra Norges Bank og er behandlingsansvarlig for det nye registeret.³⁹

Formålet med valutaregisteret ser vi i § 1 første ledd i valutaregisterloven:

”Formålet med loven er å forebygge og bekjempe kriminalitet og å bidra til riktig skatte- og avgiftsbetaling, ved at kontroll- og etterforskningsorganene får tilgang til opplysninger om valutavekslinger og fysisk eller elektronisk overføringer av betalingsmidler inn og ut av Norge.”

³⁸ Ot. Prp. Nr. 35 2004-2004 punkt 4.1

³⁹ Gyldendal rettsdata, lovkommentar til valutaregisterloven

Som vi ser av formålsparagrafen så er målet med denne loven å forebygge og bekjempe økonomisk kriminalitet, og bidra til riktig skatte- og avgiftsbetaling.⁴⁰ Valutaregisteret skal hjelpe de ulike aktørene og brukerne av registeret til å følge pengestrømmer fra utlandet og til Norge, og omvendt. Brukerne av valutaregisteret er hovedsaklig skatteetaten, ØKOKRIM og toll- og avgiftsetaten.

Med den muligheten vi har til å kunne følge pengestrømmene, er det lettere for staten å spore pengene, oppta bevis i straffesaker og ikke minst til å inndra utbyttet av økonomisk kriminalitet.⁴¹

Et slikt register vil også ha en preventiv funksjon, ved at skattyter vet at de transaksjonene han foretar seg, lett vil kunne kontrolleres og spores gjennom et slikt register. Dette vil gjøre terskelen for bevisst å gi feilaktige opplysninger om sin ligning.⁴²

4.2 Hvem har tilgang til valutaregisteret

Valutaregisterloven § 6 regulerer hvem som har tilgang til valutaregisteret, og også hvem som kan gis ytterlig tilgang.

4.2.1 Skatteetaten

Skatteetaten bruker valutaregisteret til stikkprøvekontroll av virksomheter og fysiske personer, og kontrollplanlegging. Med valutaregisteret vil de i stor grad ha en funksjonell og brukervennlig tilgang til de opplysningene de ønsker om transaksjoner til og fra Norge. Noen av de viktigste bruksområdene er disse:

- Kartlegging av pengestrømmer til spesielt interessante skatteregimer
- Avdekking av ikke oppgitt skattepliktig inntekt/gevinster i utlandet
- Avdekking av svart sparing i utlandet
- Avdekking av fiktive kostnadsfradrag som hevdes å ha sin opprinnelse i utlandet
- Avstemming av bokførte pengestrømmer mot registrerte transaksjoner i valutaregisteret⁴³

⁴⁰ NOU 2009:4 s. 66.

⁴¹ Ot.prp. nr. 35 side 13

⁴² Ot.prp. nr 35 side 14

⁴³ Ot.prp. nr 35 side 14

4.2.2 ØKOKRIM

Skal noen etterforskes for økonomisk kriminalitet fra politiets side, så gikk alltid alle henvendelser fra politiet i valutaregisteret gjennom ØKOKRIM. Det var en forutsetning for at ØKOKRIM skal få undersøkt en konkret person eller et konkret firma i valutaregisteret, at det er åpnet en sak på vedkommende, der det foreligger rimelig grunn til å mistenke et straffbart forhold.⁴⁴ Politiet som etat har nå fått selvstendig rett til innsyn i valutaregisteret, og de slipper å gå gjennom ØKOKRIM. Det er heller ingen krav om at det må være åpnet en sak. Dette kom som en følge av at Norge fikk kritikk fra FATF (Financial Action Task Force on Money Laundering)⁴⁵ for at politiet ikke hadde hensiktsmessig tilgang til valutaregisteret.

4.2.3 Toll- og avgiftsetaten

Toll- og avgiftsetaten bruker valutaregisteret for å kontrollere at de opplysningene firma eller privatpersoner oppgir når de fortoller varer, faktisk stemmer med de dokumentene som er fremlagt ved fortolling.⁴⁶

Andre som også har elektronisk tilgang til valutaregisteret er Arbeids- og velferdsdirektoratet og Finanstilsynet, jf. valutaregisterloven § 6 første ledd. Videre i bestemmelsen, så har blant annet også Norges Bank og Utenriksdepartementet mv. tilgang til registeret ved forespørsel gjennom sin behandlingsansvarlig, men de har ingen direkte tilgang elektronisk til valutaregisteret.⁴⁷

Valutaregisteret og det gamle BRAVO-registeret har helt åpenbart en stor betydning for vår bekjempelse av økonomisk kriminalitet av alle typer, enten det er skatteunndragelser eller fiffige triks for å omgå tollreglene.

⁴⁴ Ot.prp. nr 35 side 14

⁴⁵ Gyldendal rettsdata, kommentar til valutaregisterloven, note 13

⁴⁶ Ot.prp. nr 35 side 15

⁴⁷ Gyldendal rettsdata, kommentar til valutaregisterloven, note 15

4.3 Hvem og hva er rapporteringspliktig

Etter F06.12.2004 nr 1573, valutaregisterforskriften §§ 9-11 skal banker og finansinstitusjoner rapportere grensekryssende transaksjoner inn og ut av Norge med navn på partene og beløpets størrelse. Der beløpet overstiger 100.000 NOK skal bankene også rapportere hva beløpet gjelder. Bankene skal også rapportere kjøp og salg av valuta der beløpet overstiger 5.000 NOK. Endelig skal kortselskapene rapportere grensekryssende transaksjoner foretatt med internasjonale kreditt- eller betalingskort der beløpsgrensen er 25.000 NOK.⁴⁸

5 Saken mellom Skattedirektoratet og Thommessen

5.1 Bakgrunnen for dommen i Oslo tingrett⁴⁹

Som student har jeg fått innsyn i sakens prosesskriv som i utgangspunktet er unntatt offentligheten, med samtykke fra begge parter. Denne redegjørelsen av sakens faktum er basert på både stevningen fra Thommessen og tilsvaret fra Regjeringsadvokaten, samt dom i saken som falt 22.2.2011.

Skatt Øst gjennomførte i 2009 en kontroll av valutaregisteret, og oppdaget at flere norske advokatfirmaer har ført både inn og ut av landet store pengesummer. Formålet med denne kontrollen var å kartlegge transaksjoner mellom Norge utvalgte skatteparadiser og lavskattland, og den skatte-/avgifts- og regnskapsmessige behandlingen av transaksjonene. Kontrollen av valutaregisteret var ikke rettet mot noen konkrete aktører, men noen advokatfirma ble etter kontrollen av valutaregisteret plukket ut til nærmere kontroll på grunnlag av hyppighet og størrelse på transaksjonene.

⁴⁸ NOU 2009:4 s. 66.

⁴⁹ 10-128469TVI-OTIR/07

Resultatet av kontrollen var at Skatt Øst i juni 2009 sendte varsel til bl.a. Thommessen om bokettersyn for å kontrollere firmaets skattemessige formål. Mer konkret ønsker Skatt Øst å få vite med sikkerhet identiteten til mottaker av en konkret transaksjon pålydende 20,1 millioner kroner, utført den 5. juni 2007.

Vedtaket ble videre påklagd til departementet. Skattedirektoratet fastholder vedtaket fra Skatt Øst for den del av vedtaket som ”[...] gjelder pålegget om fremleggelse av dokumentasjon for identiteten til den skatteyder som transaksjonen hevdes å være utført på vegne av”⁵⁰. Thommessen hevdet at transaksjonen er klientmidler, som kom inn på Thommessens klienkonto, og er da unntatt innsyn pga taushetsplikten. De hevder videre at de etter ligningsloven § 4-10 nr. 2. andre punktum ikke er pliktig til å gi opplysninger som ”utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyters retts- eller forretningsforhold.”⁵¹

Skattedirektoratet fastholdt i vedtak av 31. mai 2010, vedtaket fra Skatt Øst for den del som gjaldt pålegg om fremleggelse av dokumentasjon for identiteten til den skatteyder som transaksjonen er utført på vegne av.

Den 12. august 2010 leverte Thommessen stevning til Oslo tingrett for rettslig prøving av gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak.

Thommessen anfører prinsipalt at vedtaket er ugyldig med hjemmel i ligningsloven § 4-10, da de anså at Skatt Øst utelukkende er interessert i identiteten til en klient, og ikke kontroll av Thommessens ligning. Siden ligningsloven § 4-10 utelukkende handler om kontroll av egen ligning og ikke tredjemanns ligning.

Subsidiært anfører Thommessen at ligningsloven § 4-10 ikke er egnet til kontroll av deres ligning.

⁵⁰ Vedtaket er unntatt for offentligheten, men jeg har som ledd i forskning fått innsyn.

⁵¹ Ligningsloven § 4-10, 2. ledd, 2. punktum.

5.2 Er det kontroll av Thommessens ligning?

Prinsipalt i saken mellom Thommessen og staten, er spørsmålet hvorvidt det er en kontroll av Thommessens ligning, og ikke tredjemanns ligning. Nærmere bestemt om det vedtaket Skatt Øst fattet, og senere Skattedirektoratet på bakgrunn av klage på vedtaket, er gyldig. Thommessen hevder at ligningsmyndighetenes vedtak om kontroll av ligningen til Thommessen utelukkende er for å avdekke navnet på klienten de hevder transaksjonen er utført på vegne av. Da ligningsmyndighetene oversendte vedtaket fra Skatt Øst om kontroll av ligningen, så hadde de hjemlet innsyn både i ligningslovens kapittel 4 og kapittel 6. Thommessen hevder at Skatt Øst bør finne det sannsynlig at den transaksjonen som kom inn på Thommessens klientkonto, er utført på vegne av en klient, og dermed rammet av bestemmelsene om taushetsplikt og videre at vi da er i ligningslovens § 4-10 nr. 2, andre punktum.

Det er fritt opp til ligningsmyndighetene å avgjøre når, eller hos hvem de vil foreta en kontroll av ligningen, bokettersyn og andre skattemessige forhold. I kommentarutgaven til ligningsloven heter det i note 4 til ligningslovens § 4-10; ”

”Loven setter ikke spesielle vilkår for å iverksette bokettersyn mv., Ligningsmyndighetene kan foreta slik undersøkelse når de finner at det er grunn til å gjøre det.”⁵²

Som nevnt over i kapittelet om klientkonti, er det bestemmelser i advokatforskriften som sier at det skal skilles strengt mellom driftsmidler og driftskonti hos et advokatfirma, og mellom klientmidler og klientkonti. De peker også på at siden Skatt Øst hjemlet innsynet sitt også i ligningslovens kapittel 6, som handler om rapportering fra tredjemann, at Skatt Øst er inneforstått med at midlene er klientmidler. Etter Thommessens syn, så er da Skatt Øst utelukkende ute etter å få vite navnet på klienten, og ikke egentlig spesielt interessert i faktisk bokettersyn av Thommessens egen ligning. Advokatfirmaet hevder også at vedtaket om bokettersyn i Thommessens ligning, er en omgåelse av bestemmelsene i ligningslovens kapittel 4, ved at de hjemler vedtaket både i kapittel 4 og kapittel 6. Grunnlaget for at de hevder dette er at opplysningsplikten i

⁵² Harboe m.fl. (2005) side 206.

kapittel 4 i ligningsloven gjelder egen ligning, mens bestemmelsene i kapittel 6 gjelder opplysninger om tredjemanns ligning. Det er fra begge parter side enighet om at taushetsplikten til advokater ikke må vike for opplysningsplikten og innsynsretten til ligningsmyndighetene etter bestemmelsene i ligningslovens kapittel 6. Derav kommer Thommessens konklusjon om at ligningsmyndighetenes vedtak kun er en omgåelse av bestemmelsen i ligningslovens § 4-10, siden dette er den eneste bestemmelsen der taushetsplikten må vike for opplysningsplikten.

Det kommer frem i løpet av saksgangen hos Skatt Øst og Skattedirektoratet at den kontoen pengene kom inn på, er en klientkonto. Dette er bekreftet både fra revisor og fra banken sin siden, og er under rettssaken ikke bestridt fra Staten sin side.

Det er også ubestridt at vi er i ligningslovens kapittel 4 når det gjelder kontroll av Thommessens ligning, og i kapittel 6 i ligningsloven om det gjelder kontroll av tredjemanns ligning.

Når Skatt Øst foretok kontrollen av valutaregisteret og sendte sitt vedtak om bokettersyn hos Thommessen, så var det ingen konkrete holdepunkter som tilsa at dette faktisk var en klientkonto. Etter bestemmelsen i valutaregisterforskriften § 10 registreres bare navn og kontonummer på den norske parten, og ingen tilleggsopplysninger om hvilken type konto dette dreier seg om.

Advokatforskriften § 3-2 bestemmer at klientkonti skal stå i advokatens navn, men åpner også for at det kan opprettes særskilt klientkonto for en konkret klient, som da skal stå i klientens navn. Ligningsmyndigheten hadde kun en antagelse om at transaksjonen kunne være utført på vegne av en klient, og dermed at det er snakk om en klientkonto og ikke en ordinær driftskonto.

Likevel vil ligningsmyndighetene ha mulighet til å bekrefte eller avkrefte at dette faktisk er tilfelle. Transaksjonen det er snakk om er av en ikke ubetydelig sum, og staten mener det ikke er nok kun å få advokatfirmaets ord for at transaksjonen faktisk er utført på vegne av en klient. De vil ha dette bekreftet, med å få innsyn i de dokumentene de etterspør. Det er jo ikke heller slik for andre skatteyttere, at ligningsmyndighetene må stole fullt ut på enhver skatteyers egne forsikringer om at de fullt ut oppgir riktig

inntekt og formue. De reglene vi har om innsyn er for å hindre skattesvik, og for å sikre at staten ikke må ta uforholdsmessige store byrder ved at noen ikke lojalt oppgir alle sine aktiva til myndighetene.

Innsyn i den aktuelle kontoen der pengene fra TND Capital kom inn på, vil vise hvem den reelle mottager av pengene er. Enten tilhører pengene i transaksjonen Thommessen, eller så tilhører pengene en klient, og det er nettopp dette vedtaket går ut på. Innsynet i den aktuelle konto vil dermed enkelt og greit vise om det er Thommessens penger eller ikke. Tilhører pengene Thommessen, vil den da helt klart være av betydning for *”skatteyters ligning og kontrollen av denne.”*⁵³ Vilkåret i ligningsloven § 4-10 er dermed oppfylt.

Høyesterett sier i ”Psykologdommen” Rt. 2000 s. 788 om vilkåret i ligningslovens § 4-10 dette på side 795;

”etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 a er det et vilkår – for å kunne kreve et dokument fremlagt – at dette er av betydning for skatteyters « ligning, og kontrollen av denne ». det kreves ikke at opplysningene i dokumentet vil få betydning for resultatet av ligningen, men dokumentet må kunne være egnet som kontrollmiddel for ligningen. Utgangspunktet for denne vurderingen må etter mitt syn være om den aktuelle type dokumenter generelt anses for å inneholde opplysninger som er av betydning for ligningen. Har ligningsmyndighetene påvist dette, må utgangspunktet også være at dokumentet må kunne kreves fremlagt uten en nærmere vurdering av skatteyters konkrete forhold. Det er uten betydning om det kan anses som mer eller mindre sannsynlig at skatteyter har holdt omsetningen utenfor regnskapene. Det er således ikke noe krav at det foreligger mistanke om skatteunndragelse.”

Spesielt de to siste setningene synes jeg er talende her. Høyesterett sier at det ikke er et krav om at det foreligger en konkret mistanke om skatteunndragelse, det er da altså nok at ligningsmyndighetene ønsker å kontrollere at det ikke er det. Og da er vi nettopp i kjernen av det prinsipale spørsmålet i denne saken; det foreligger ikke en konkret mistanke mot at Thommessen har handlet på egne vegne over klientkontoen, men staten

⁵³ Ligningsloven § 4-10 første ledd.

ønsker likevel å få bekreftet at de ikke har handlet på egne vegne. Den eneste måten de kan få dette bekreftet på, er å få vite den reelle mottaker av den omtalte transaksjonen.

Skatt øst har i sitt vedtak til Thommessen bedt om innsyn i deres kontoer med hjemmel i ligningsloven § 4-10, ”legge frem [...] dokumenter av betydning for *hans ligning* og *kontrollen av denne*.”⁵⁴ Disse dokumentene skal uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov, legges frem for ligningsmyndighetene, jf ligningslov § 4-10 nr. 2. Skatt øst ønsker her å få full klarhet i hvem som er reell eier av transaksjonen på 20,1 millioner kroner, for videre å kunne undersøke hvordan disse pengene har blitt regnskapsført og skattemessig behandlet.

Akkurat dette, at myndighetene ikke har noen reell mulighet til å kontrollere hvem som er den reelle mottaker av grensekryssende transaksjoner er en særdeles uheldig konsekvens av bestemmelsene om advokatenes taushetsplikt. For det er jo nettopp derfor bestemmelsene om valutaregisteret ble vedtatt – for å ha mulighet til å forfølge hvordan slike transaksjoner blir skattemessig og regnskapsmessig bokført når de kommer inn til landet. Taushetsplikten er et effektivt hinder for dette, og vil skape en uthuling av hensynene bak både valutaregisteret, ligningslovens bestemmelser om opplysningsplikt og hensynene bak hvitvaskingsloven.

Som nevnt ovenfor, så er ikke advokatens profesjonsbestemte taushetsplikt et tema etter ligningslovens § 4-10, da opplysningsplikten uansett går foran taushetsplikten så lenge det har betydning for skatteyers ligning. På det tidspunktet ligningsmyndighetene utførte kontrollen av valutaregisteret, og sendte sitt vedtak om kontroll av ligningen til Thommessen, forelå det ingen opplysning om at dette faktisk var en klientkonto. Dette må kunne støtte statens anførsel i at de hadde til hensikt å kontrollere Thommessens ligning, og ikke utelukkende var ute etter navnet på klienten. Derfor vil jeg mene at vedtaket fra Skatt Øst og Skattedirektoratet er gyldig, og ingen omgåelse av ligningslovens bestemmelser slik Thommessen hevder.

Oslo tingrett kom også til dette i sin vurdering av saken og sier på side 12 i dommen;

⁵⁴ Ligningsloven § 4-10 1. a. første punktum

”[...]Retten finner det ikke sannsynliggjort at ligningsmyndighetene har hatt noe annet formål med pålegget enn dette. Etter rettens syn ligger dette formålet innenfor rammen av pålegg etter § 4-10. normalforutsetningen om at advokatfirmaer ikke er reelle avsendere eller mottakere av midler til/fra skatteparadis, endrer ikke dette. Etter rettens syn kan det i denne sammenheng heller ikke være avgjørende at det er lite sannsynlig at Thommessen er reell part i en transaksjon over selskapets klientkonto.

Rettens konklusjon blir etter dette at Skattedirektoratets uttalte formål med pålegget om å kontrollere Thommessen, ikke fremstår som så svakt fundert at vedtaket må tilsidesettes som en omgåelse.”

Det viktigste spørsmålet ligningsloven § 4-10 stiller, er hvorvidt de dokumentene som kreves fremlagt er egnet og av betydning for skatteyters ligning og kontrollen av denne. Kravet om fremleggelse av dokumenter er uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller annen måte.

Tingretten kommer frem til at formålet med vedtaket om bokettersyn dreier seg om kontroll av Thommessens ligning, og ikke andre skattytere. Bakgrunnen for det er at det når vedtaket ble fattet, ikke fantes noen opplysninger om at det dreide seg om en klientkonto.

5.3 Er det egnet til kontroll av advokatfirmaets ligning?

5.3.1 Innledning

Det subsidiære spørsmålet i rettssaken, er hvorvidt de dokumentene Skatt Øst ønsker innsyn i, er egnet til kontroll av Thommessens ligning. Er innsyn en konto, for å avdekke den reelle mottager av pengene i en transaksjon med et lavskatteland egnet middel for å kontrollere en advokats ligning? Dette er det hovedpunktet i rettssaken i Oslo tingrett⁵⁵, og det er det spørsmålet som krever mest drøfting.

⁵⁵ Saksnummer. 10-128469TVI-OTIR/07.

5.3.2 Vurdering av "ha betydning for ligningen"

Ser vi på ligningslovens bestemmelse i § 4-10 kan ligningsmyndighetene kreve at skatteyder legger frem alt av regnskap, bilag, faktura og så videre for kontroll av vedkommendes ligning, uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov.

Som vi så av dommen i Rt-2000-788 så sier Høyesterett her at det ikke er et krav om at dokumentene vil få betydning for vedkommendes ligning, men at de

*"[...]må kunne være egnet som kontrollmiddel for ligningen."*⁵⁶

Høyesterett fortsetter videre sin argumentasjon med at den type dokumenter som etterspørres må kunne oppfattes som om de generelt vil være egnet for en kontroll av ligning. Det er da altså den generelle vurderingen om dokumentene det spørres etter, om den kan være egnet til å kontrollere den aktuelle ligningen. Kan innsyn i en konto være egnet til å kontrollere en ligning? Kan innsyn i regnskap og fakturaer være egnet til å kontrollere en ligning? Den naturlige forståelsen vil være at både kontoutskrifter, regnskap m.m. vil være rimelig å kunne kreve innsyn i for å kontrollere en ligning. En ligning skal jo være en kontroll av inntekter, eiendeler og formue, da er det ganske åpenbart at innsyn i en konto vil være rammet av opplysningsplikten i ligningsloven § 4-10, som igjen går foran profesjonsbasert taushetsplikt. I en slik forstand, kan nær sagt all type dokumentasjon på et generelt grunnlag være egnet til å kontrollere en ligning.

Så er jo spørsmålet om den aktuelle kontoen ligningsmyndighetene krever innsyn i generelt sett er egnet til å kontrollere Thommessens ligning og inneholde opplysninger som er av betydning for Thommessens ligning.

I "Psykologdommen" – Rt. 2000 side 788 uttaler Høyesterett:

"Etter ligningsloven § 4-10 nr 1 a er det et vilkår – for å kunne kreve et dokument fremlagt – at dette er av betydning for skatteyers « ligning, og kontrollen av denne »".

Det konkrete spørsmålet i Psykologdommen var om timebestillingsbøker skulle kunne legges frem for å bekrefte psykologens krav om refusjon fra staten, og også vise til der

⁵⁶ Rt-2000-788 s. 795

hvor han ikke hadde krevd refusjon. Timebestillingsbøker vil naturlig nok vise alle detaljer om klientnavn, når og hvor ofte de hadde avtaler med psykologen. Det derimot en timebestillingsbok ikke vil si noe som helst om, er diagnoser og andre tema pasienten har tatt opp med sin psykolog. Ser vi dette argumentet sammen med om hvorvidt en advokats taushetsplikt overfor klienten skal ha sterkere vern enn opplysningsplikten, så vil innsyn i en konto for å få vite reell eier av en transaksjon ikke si noe som helst om de eventuelle juridiske rådene en advokat har gitt sin klient. På samme måte som timebestillingsbøkene til psykologen i Rt.2000 side 788 ikke sier noe om hvilket sykdomsbilde og diagnose hans pasienter har. I dommen på side 798 sier Høyesterett:

”Denne saken gjelder timebestillingsbøker som er et planleggingsverktøy og registreringsdokument for skattyteren. Bøkene har ikke noen funksjon som diagnostisk verktøy eller i behandlingen av pasientene. I de timebestillingsbøker som Valsø har ført, og som denne saken gjelder, er pasientenes diagnose ikke notert. På bakgrunn av lovforarbeidene og formålet med bestemmelsen i ligningsloven § 4-10 nr.2, finner jeg det klart at den ikke kan tolkes innskrenkende i forhold til denne type dokumenter.[...]”

Høyesterett kom frem til at selv om en psykolog har en like streng kallsmessig taushetsplikt som advokater, så er det ikke brudd på hans taushetsplikt at myndighetene får vite navnet på hans klienter, siden det aktuelle dokumentet er egnet til å ha betydning for hans ligning. På mitt tema, må dette synet kunne overføres. Innsynet i en konto vil kunne være egnet til kontroll av ligningen, samtidig som det ikke avdekkes noe som en klient betror sin advokat. Utskrifte av en konto vil utelukkende si noe om hvem som er den reelle eier, og ingenting om hvorfor eller med hvilken bakgrunn den ble utført. Taushetsplikten om det som er ”betrodd i stillings medfør” etter straffeloven § 144 vil ikke være brutt.

Det kreves ikke at opplysningene i dokumentet vil få betydning for resultatet av ligningen, men dokumentet må kunne være egnet som kontrollmiddel for ligningen. Her er det ikke et krav om at den dokumentasjonen som søkes ved vedtaket *må* være av betydning for skatteyers ligning, men at den objektivt sett *kan* være av betydning. I praksis kan det bety at nesten ethvert dokument som kan synes å være av betydning for skatteyers ligning må kunne legges frem.

Innsyn i en konto i det respektive advokatfirmaets navn kan objektivt sett sees å være av betydning for den aktuelle skatteyers ligning. Viktig er også vurderingen av om dokumentet generelt sett kan anses å være av betydning for skatteyers ligning.⁵⁷

Når det senere kom frem i saken at den aktuelle kontoen er en klientkonto, må man spørre seg om innsyn i den kontoen "[...] er av betydning for skatteyers « ligning, og kontrollen av denne »[...]".⁵⁸ Vi har regler i advokatforskriften om at klientkonto⁵⁹ og klientmidler skal holdes adskilt fra driftskonto og driftsmidler.⁶⁰

Advokatforskriften § 3-1 sier;

"En advokat plikter å holde betrodd midler (klientmidler) atskilt fra egne midler og andre midler som ikke tilhører klienter. Som klientmidler regnes alle penger som betros advokaten, herunder mottatt forskudd på utlegg og salær. Som klientmidler regnes også verdipapirer av enhver art herunder aksjer, obligasjoner, pantobligasjoner, bankbøker, gjeldsbrev og andre verdigjenstander som advokaten mottar til oppbevaring eller forvaltning.

Klientmidler kan bare utbetales eller utleveres til vedkommende klient eller for vedkommendes regning."

Oppgjør ved en transaksjon, overdragelse, salg og lignende mellom en klient og en motpart vil da gå over advokatens klientkonto hvis advokaten også hjelper til med oppjøret.

I forhold til om pengeoverføringer er en del av "den egentlige advokatvirksomhet – juridisk bistand og rådgivning"⁶¹, så sier Høyesterett i Rt. 2010 side 1638 premiss 32;

"Når ankeutvalgets avgjørelse leses i sammenheng og sammenholdes med lagmannsrettens avgjørelse, fremgår det at uttalelsen om at opplysninger om pengeoverføringer i utgangspunktet faller utenfor taushetsplikten, gjelder pengeoverføringer som ikke inngår som ledd i egentlig advokatvirksomhet. Avgjørelsen er ikke prejudikat for at pengeoverføringer generelt faller utenfor. Tvert imot synes det å følge forutsetningsvis av avsnitt 48, jf. avsnitt 49 at opplysninger om

⁵⁷ Dom i saksnr. 10-128469TVI-OTIR/07 s. 12.

⁵⁸ Rt. 2000 side 788.

⁵⁹ Se punkt 3.4.1 nedenfor.

⁶⁰ Advokatforskriften § 3-1

⁶¹ Rt. 1999 side 911 på side 916

pengeoverføringer som er skjedd som ledd i et regulært advokatoppdrag, omfattes av taushetsplikten.”

Høyesterett bygger her på en avgjørelse i Rt. 2008 side 645, premiss 47;

”Ankeutvalget kan imidlertid ikke se at lagmannsretten har gitt uttrykk for noen uriktig lovtolking når den har uttalt at pengeoverføringer som er skjedd til eller fra klienter gjennom kontoer som advokaten har rådighet over, « i utgangspunktet » ligger utenfor det som kan anses som advokatvirksomhet. Som påpekt i Rt-1999-911, er det bare « den egentlige advokatvirksomhet – juridisk bistand og rådgivning » som er omfattet av bevisforbudet i straffeprosessloven § 119.[...]”

Begge disse avgjørelsene i Høyesterett er straffesaker og gjaldt beslag og bevisforbudet i straffeprosessloven § 119. Selv om den rettssaken jeg har fulgt ikke er en straffesak, synes prinsippene å være overførbare. Overføringer eller oppgjør over en klientkonto synes å være et naturlig ledd i et ”regulært advokatoppdrag”. Advokaten bistår sin klient i å få fullbyrdet det oppdraget han har påtatt seg, ved å påse at for eksempel oppgjøret av et forlik kommer inn til hans klient, via en klientkonto. Overføringer av penger kan sees på som den avsluttende delen av det ”regulært advokatoppdrag”. I de tilfeller der advokater bistår en klient i for eksempel salg av eiendom, så vil advokaten kunne fungere som et mellomledd. Kjøper av eiendommen overfører penger til sin motparts advokats klientkonto, og når advokaten bekrefter at pengene er mottatt, så vil klienten overføre eiendomsrettigheten til kjøper. Er det snakk om kjøp og salg av eiendom med parter som er tilhørende i forskjellige land, kan det også være snakk om at pengene vil være innom to forskjellige klientkontoer. En klientkonto for utenlandsk valuta, for så å bli vekslet inn i norske kroner i en klientkonto for norsk valuta. På den måten vil også penger som tilhører en klient faktisk befinne seg på en advokats klientkonto over flere dager. Pengene vil da nødvendigvis også gå nettopp gjennom klientkontoen, siden advokaten skal holde sine egne midler klart adskilt fra klientens midler slik det står i advokatforskriften § 3-1.

Så om vi da forutsetter at advokaten ikke tukler med klientkontoene, og holder seg til bestemmelsene i advokatforskriften om å holde sine egne midler strengt adskilt fra

klientens, kan det levne tvil om at innsyn i en klientkonto vil være av betydning for skatteyters ligning, altså dens ligning som er under kontroll av skattemyndighetene. En klientkonto vil da generelt sett ikke være egnet for kontroll av skatteyters ligning.

Resultatet av dommen i Oslo tingrett levner ingen tvil om at nettopp denne forutsetningen var det avgjørende resultatet. Objektivt sett, så vil det være en rimelig forståelse av bestemmelsene om klientkonti i advokatforskriften. Advokatens midler skal holdes adskilt fra klientens. Problemet ligger i det at vi ikke kan kontrollere dette. Forutsetningen som ligger til grunn, baserer seg på at alle advokater og advokatfirma lojalt følger denne bestemmelsen i advokatforskriftens § 3-1. En forutsetning synes ikke godt nok når vi skal vurdere et reelt rettslig spørsmål, vi må ha anledning til å vite med sikkerhet at bestemmelsen er fulgt eller ikke fulgt. Det er nettopp dette som ligger i begrepet kontroll, vi må kunne få vite med absolutt sikkerhet at det som hevdes er det som er fakta.

Hadde vi skullet overføre samme type forutsetninger på for eksempel strafferettsområdet, vil det bære fullstendig feil vei. Vi kan ikke forutsette at selv om person A som tidligere ikke har vært straffet og synes å være en grei kar, sikkert ikke mente å slå ned kona si, og dermed bør gå fri. Eller vi kan ikke forutsette at person B som er en kjenning av politiet og tidligere straffet, helt sikkert var den som ranet nærbutikken fordi han var der og handlet tidligere på dagen.

Poenget er, at en forutsetning om at regler er fulgt, ikke er god jus. Det må finnes mulighet for å vite med sikkerhet at reglene enten er fulgt, eller ikke.

5.3.3 Vurdering av taushetsplikten

Taushetsplikten til advokater finner vi forankret i straffeloven § 144. Denne bestemmelsen sier ikke noe nærmere om at advokater har taushetsplikt, men at det er straffbart å bryte taushetsplikten. Altså har vi ingen positiv hjemmel som pålegger advokater taushetsplikt, kun en forankring i reelle hensyn, sedvane og bestemmelser i straffeloven og andre lover der advokater plikter å *ikke* bryte taushetsplikten.

Som utredet ovenfor, i kapittelet om taushetsplikt, så er det ikke klientforholdet i seg selv som er vernet av taushetsplikten. Klientforholdet i seg selv, ansees ikke som en betroelse i den forstand som Høyesterett legger opp til i Rt.1998 side 1891;

”[...] må et klientforhold ha krav på hemmelighold dersom opplysning om dets eksistens innebærer – eller er egnet til å vise – at opplysninger, som i seg selv ville være taushetsbelagt, kan bli røpet.[...]”

Altså så er det ikke klientforholdet i seg selv som er verneverdig, med mindre det vil si noe om hvilken type juridisk hjelp klienten får. Opplysninger om hvem som er advokatens klient vil man uansett kunne få tak i ved bokettersyn når ligningsmyndighetene ber om innsyn i regnskaper og fakturaer. Advokatfirmaer har regnskapsplikt og skatteplikt på lik linje med alle andre bedrifter etter bestemmelsen i ligningsloven § 4-2 og skatteloven § 2-2, og alle fakturaer og fordringer må ha bilag som viser hvem advokatkontoret har en fordring på. Dermed vil disse opplysningene naturlig nok kunne røpe hvorvidt det faktisk eksisterer et klientforhold eller ikke.

Høyesterett drøftet i Rt. 2007 side 1612 om hvorvidt ligningsmyndighetene skulle ha tilgang til et elektronisk arkiv der flere skattytere delte samme server. Vurderingen dreide seg om bestemmelsen i ligningsloven § 4-10. For den del av dommen som gjaldt vurderingen av der arkivet omfatter flere skatteyttere, sier Høyesterett i premiss 28:

”Selskapene har her gjort gjeldende at bokstav b må forstås slik at skattyters egen anvisning av hvilke arkivdeler som angår han, og hvilke som utelukkende gir opplysninger om andre skattytere, er bindende for ligningsmyndighetene. Jeg kan heller ikke se at det er dekning for en slik begrensning. Det følger riktignok av uttrykket «gjennomsyn av virksomhetens arkiver» at ligningsmyndighetene ikke kan kreve adgang til arkiver som helt ut tilhører andre virksomheter.[...]”

Av dette kan vi utlede to forhold. Det ene momentet er at det ikke ligger en mulighet for skattyter eller den som er under bokettersyn til selv å angi for ligningsmyndigheten hvilke dokumenter som er av interesse for bokettersynet. Som støtter opp under statens syn i vår sak om at vi ikke utelukkende kan ta skattyter på ordet når de sier at transaksjonen er utført på vegne av en klient, og dermed ikke av betydning for Thommessens egen ligning.

Det andre momentet kan vi utlede av ”[...]ligningsmyndighetene ikke kan kreve adgang til arkiver som helt ut tilhører andre virksomheter.[...]”⁶². Setter vi dette opp mot hva en klientkonto er, så kan vi ikke utelukkende si at innholdet på en klientkonto kun tilhører klienten. Advokaten står fremdeles som juridisk eier, og har full disposisjon over denne kontoen. Altså tilhører det ikke ”helt ut andre virksomheter”.

5.3.4 Intensjonene fra forarbeid og utredning

Myndighetene har gjennom flere forarbeider gitt et klart syn på at skatteunndragelser og økonomisk kriminalitet er noe vi satser hardt på å få bukt med, og prioriterer høyt. Skatteunndragelser er et samfunnsproblem som har eskalert i utstrekning. I Ot. Prp. Nr 29 (1978-1979) sier de på side 83;

”Etter departementets mening er det uheldig når taushetsplikten i en del tilfelle får den virkning at den avskjærer ligningsmyndighetene adgangen til å få opplysninger som de ellers ville hatt krav på og har behov for. Det er en utilsiktet virkning av taushetsplikten, og de hensyn som ligger til grunn for taushetsplikten vil sjelden eller aldri tilsi at de opplysninger det her gjelder bør holdes hemmelig for ligningsmyndighetene. Departementet er derfor kommet til at det bør innføres regler som fører til at taushetsplikten i ikke liten utstrekning bør vike for ligningsmyndighetenes behov for å bli kjent med skatteyterens forhold. En legger vekt på den store betydningen det vil ha i bekjempelsen av skatteunndragelse i de grupper det gjelder, at ligningsmyndighetene får samme adgang til opplysninger om skatteyterens forhold i disse tilfelle som hos skatteytere ikke kan påberope seg noen taushetsplikt. Det må i denne forbindelse også tillegges vesentlig vekt at ligningsmyndighetene har taushetsplikt og at de i stor utstrekning har krav på å bli kjent med de forhold taushetsplikten gjelder og faktisk også blir kjent med disse forhold ved opplysninger direkte fra den som har krav på taushet.”

Slik jeg oppfatter dette, så sier de her at ved en avveining mellom de hensynene som ligger bak taushetsplikten og de reelle hensynene ved bekjempelse av økonomisk kriminalitet og ligningsmyndighetens rett til innsyn, så er det muligheten til bekjempelse av økonomisk kriminalitet og skatteunndragelser som bør nyte et sterkere

⁶² Rt. 2007 side 1612 premiss 28

vern enn taushetsplikten til advokater. Skatteunndragelser og økonomisk kriminalitet er ikke verneverdige hensyn som tilsier at advokaters taushetsplikt skal stå. Intensjonen til lovgiver vises også i Innst.O. nr 44 (1979-1980) side 21 der de uttaler;

”Proposisjonens forslag til bestemmelser under nr. 2 er nye. Departementet peker på at det er uheldig at taushetsplikten i en del tilfelle kan få den virkning at ligningsmyndighetene avskjæres adgangen til å få opplysninger som de ellers ville ha hatt krav på og som de har behov for[...]”

Disse forarbeidene er utgangspunktet til ligningslovens bestemmelse i § 4-10, der loven uttrykkelig sier at opplysningsplikten går foran taushetsplikten i ligningsloven § 4-10 nr. 2.

Ligningslovens § 4-10 nr. 2 andre punktum uttrykker et unntak fra den opplysningsplikten vi har etter første punktum;

”Skattyteren har likevel ikke plikt til å legge fram dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold.”

Den plikten advokater har til å holde sine egne midler adskilt fra klientmidler etter advokatforskriften § 3-1, vil kunne tilsi at det ikke er veldig stor sannsynlighet for at de midlene som står på klientkontoen, og de transaksjonene som er utført via klientkontoen vil ha noe som helst å gjøre med advokatfirmaets egen ligning. Selv om omfanget av alle transaksjonene advokatfirmaet utfører med motpart i skatteparadis og lavskatteland er veldig stort, kan vi ikke tillegge advokatfirmaet skurketendenser bare med det utgangspunktet. Ett av våre viktigste rettsprinsipp her i landet, er at vi er uskyldig inntil det motsatte er bevist – uskyldspresumsjonen. Vi må gå ut i fra at advokatfirmaene lojalt vil rapportere mistenkelige transaksjoner de utfører på vegne av klienter etter bestemmelsene i hvitvaskingsloven. Det er ikke spesielt tillitsvekkende i det norske rettssamfunnet å tillegge advokater ond tro. Alle jurister i Norge avlegger eden om at vi ”skal fremme rett og hindre urett.”

Når det er sagt, så er det ikke til å komme unna at vi i et samfunn som består av flere millioner mennesker, at vi vil ha ”noen dårlige epler i kurven.” Det er klart at det finnes store muligheter for at vi har både advokater og klienter av advokater som ikke har som

intensjon å lovlydig følge våre bestemmelser om skatteplikt og andre bestemmelser. Det er ikke til å komme unna at økonomisk kriminalitet er et stort problem, og et problem som bare blir større og større. Dagens moderne samfunn gir store rom for økonomisk kriminalitet, vi er ikke like ”gjennomsiktige” lenger. Loven har ikke klart å holde tritt med utviklingen, og hensynene bak både taushetsplikten og opplysningsplikten til advokater har ikke blitt revidert og oppdatert. De hensynene vi har for en streng taushetsplikt er for å verne klientenes rettssikkerhet, dette er selvfølgelig et meget viktig hensyn, men slik utviklingen har vært de siste årene må vi også ta i betraktning at det har blitt enklere og at det er en lavere terskel for å begå økonomisk kriminalitet. Et illustrerende eksempel på den voldsomme utviklingen vi har hatt i det moderne Norge, er antallet nye lover som har kommet. Slår vi opp i lovsamlingen ca på midten vil alle lovene fra midten og ut være fra rundt 1992. Det vil si at bare på de tjue siste årene, har er halvparten av alle Norges lover enten helt nye eller revidert utgave av gamle lover. Jeg tror at det er på høy tid med en revurdering av taushetsplikten, og eventuelt en positivt lovfestet hjemmel om advokaters taushetsplikt. De hensynene som ligger bak bekjempelse av økonomisk kriminalitet og skatteunndragelser er sterke samfunnshensyn som jeg mener bør veie tyngre enn den strenge taushetsplikten vi har.

6 Vurdering av resultatet i dommen de lege lata mot de lege ferenda

Oslo tingrett konkluderte i saken mellom staten og Thommessen at staten ikke har krav på innsyn i Thommessens klientkonto med det formål å kontrollere Thommessens ligning. Det bærende argumentet fra dommen bygger på en forutsetning at advokatfirmaet ikke har tuklet med bestemmelsene i advokatforskriften angående klientkonto, og dermed at innsyn i den aktuelle klientkonto ikke vil være ”egnet” for å kontrollere Thommessens ligning.

Dommen i Oslo tingrett ble i mars anket inn for lagmannsretten. Det er ikke usannsynlig at den blir anket helt til Høyesterett. Spørsmålet i denne saken er av stor viktighet, og det er av interesse for både begge parter og samfunnet for øvrig å få en full

avklaring på hva som er gjeldende rett. Sett i sammenheng med lovforslaget i NOU 2009:4⁶³ til ny bestemmelse i ligningsloven § 6-8, så vil antagelig Høyesterett sette føringer for om og eller hvordan en ny bestemmelse om ligningsmyndighetens innsynsrett vil være.

Selv om det ikke foreligger en konkret mistanke til at Thommessen ikke har fulgt bestemmelsen i advokatforskriftens § 3-1, så kan vi likevel ikke forutsette at alle advokatfirmaer og advokater på generelt grunnlag er like villig til å utvise den samme lojale etterlevelse av bestemmelsen. Kontroll av ligning og bokettersyn er akkurat dette; kontroll av om de aktuelle lover og regler er fulgt. Da er det ikke et rimelig argument at vi må stole på at det advokaten oppgir av informasjon, er det som faktisk er tilfelle. Advokatens taushetsplikt og tolkningen av ”være egnet til kontroll”⁶⁴ vil hver eneste gang et spørsmål av denne typen blir aktuelt, sette en effektiv stopper for ligningsmyndighetens innsyn i en klientkonto. I praksis vil det, om vi setter det på spissen, bety at advokaten er unntatt den kontroll som resten av befolkningen og det norske samfunn er. Skal det være slik, at advokaten skal få stå i en slik særstilling når det kommer til ligningsmyndighetens kontroll av skattyter? En slik situasjon er vi ikke tjent med, og vil kunne åpne for skatteunndragelser av svimlende summer. Samfunnet vårt består ikke lenger av den lojale, autoritetsfryktende Ola Nordmann som ærlig betaler sin skatt til samfunnet. Finnes det hull i lovverket, så vil de som ikke ønsker å lojalt betale sin skatt, utnytte dette hullet. Den effektive stopperen for ligningsmyndighetens innsynsrett vi har i dag, er akkurat det hullet i lovverket.

Så lenge bestemmelsen i valutaregisterforskriften § 9 bestemmer at transaksjoner skal vise den norske part, og bestemmelsen i advokatforskriftens § 3-2 andre ledd bestemmer at en klientkonto skal stå i advokatens navn så må det være rimelig at ligningsmyndighetene skal kunne ha innsyn i nettopp denne type konto for å kunne utøve den kontroll de er satt til å gjøre. Det er advokaten som står som juridisk eier av kontoen, og en kontroll av skattyters ligning vil jo måtte innebære alle kontoer som står i advokatens navn. Formålet med valutaregisterloven er jo nettopp å kunne spore betalingsstrømmer inn og ut av Norge for å forebygge og bekjempe økonomisk

⁶³ NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser side 160

⁶⁴ Rt.2000 side 788

kriminalitet. Det at ligningsmyndighetene effektivt blir hindret fra å utøve den kontrollen de skal etter valutaregisterloven utelukkende på bakgrunn av hvilken type konto det er snakk om, synes både urimelig og å stride mot bakgrunnen og hensynene for valutaregisteret.

Selv om en klientkonto normalt sett inneholder penger som tilhører en klient, så er fremdeles advokaten juridisk eier av kontoen og har disposisjonsrett. Setter vi dette sammen med at advokaten står som part i transaksjonen i valutaregisteret, så har vi to argument som taler for at det reelt sett bør være innsyn i også en slik type konto. Vi kan nemlig ikke forutsette at alle forhold seg til de samme spillereglene. En slik type forutsetning grenser mot det vi i verste fall kan kalle naivitet. Tilfaller innholdet på denne type konto faktisk en klient, så må dette kunne bekreftes overfor ligningsmyndigheten.

Et interessant moment i dommen fra Oslo tingrett er at ved drøftingen av det prinsipale spørsmålet, om det er en kontroll av Thommessens ligning, så sier dommer Os at selv om normalforutsetningen at advokater ikke er reelle avsendere eller mottakere av midler til/fra skatteparadis, så er det likevel en kontroll av Thommessens ligning. Mens han ved behandling av det subsidiære spørsmålet om det er ”egnet” til å kontrollere Thommessens ligning, legger han nettopp den samme forutsetningen til grunn. Så med nøyaktig samme forutsetning i begge spørsmål så sier dommer Os at det både er en kontroll, og at det ikke er egnet som kontroll. Jeg syns dette fremstår som litt underlig og at konklusjonene ikke stemmer helt overens med hverandre.

For det tilfellet at den reelle eier av transaksjonen er en klient, så vil det fremdeles kunne være interessant å undersøke hvordan advokaten har behandlet kundeforholdet sitt i forhold til for eksempel merverdiavgiftspliten⁶⁵ for salær for utførte tjenester.

⁶⁵ Merverdiavgiftsloven § 3-1

6.1 NOU 2009:4, Forslag til ny lovbestemmelse i ligningslovens kapittel 6

Advokatens taushetsplikt er et strengt og grunnleggende prinsipp for å sikre fortrolighetsforholdet mellom advokat og klient. De hensyn som ligger bak advokatens taushetsplikt kan i noen tilfelle krysse de samfunnshensyn vi har i forhold til å ha en hensiktsmessig kontroll av skattyters ligning, og i de tilfeller så må det tas stilling til for hvilke hensyn som skal ha forrang.⁶⁶

Hensynene bak taushetsplikten til advokater har i dag lik tyngde på alle rettsområder, uavhengig om det for eksempel er på strafferettsområdet eller på skatte- og avgiftsområdet. Poenget med taushetsplikten er å sikre klientens fortrolighet til sin advokat, og hindre at utenforstående blir kjent med opplysninger av sensitiv og privat art, samt sikre en hensiktsmessig vurdering av klientens juridiske stilling. Det er lett å akseptere den strenge taushetsplikten i for eksempel straffesaker, der advokatens taushetsplikt blir beskyttet av vitneplikten i straffeprosessloven § 119. Litt mer vanskelig er det å akseptere at advokatens taushetsplikt skal være sterkere enn hensynet til samfunnets behov for å sikre skattefundamentet og bekjempe skatteunndragelser.

Utvalget bak NOU 2009:4 Tiltak om skatteunndragelser sier:

”Skatteunndragelser representerer et alvorlig samfunnsonde med økende omfang. Muligheten for å innhente opplysninger til kontroll av de opplysninger skattyter selv har gitt ligningsmyndighetene er derfor av stor betydning for å kunne avdekke hvorvidt skattepliktige midler holdes utenfor beskatning.

Utvalget har vurdert om det bør innføres en generell bestemmelse i skatte- og avgiftsregelverket som i visse tilfeller tilsidesetter advokaters og eventuelt andre skatterådgivers taushetsplikt slik at skatte- og avgiftsmyndighetene får tilgang til opplysninger fra disse.”⁶⁷

På bakgrunn av dette kommer utvalget med forslag til ny bestemmelse inntatt i ligningsloven § 6-8;

⁶⁶ NOU 2009:4 side 159

⁶⁷ NOU 2009:4 side 159

”Uten hinder av den taushetsplikt som man ellers har, plikter enhver som har bistått skattyter med planlegging eller gjennomføring av en transaksjon eller med skatterådgivning, etter krav fra myndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og andre faktiske forhold i samme utstrekning som skattyter er pliktig til å gi slike opplysninger.

Advokater og andre som ervervsmessig eller stadig yter rettshjelpvirksomhet, har ikke plikt til å gi opplysninger om forhold som de har fått kjennskap til før, under og etter en rettssak, når forholdet har direkte tilknytning til rettstvisten.”⁶⁸

Denne bestemmelsen vil kunne dekke både de tilfeller der en advokat kun opptrer som en slags mellommann og for eksempel mottar penger fra kjøper og gir de videre til selger, men også i de tilfeller der en advokat bistår en klient i skatterådgivning.

7 Avsluttende kommentarer

Problematiseringen av hvilke hensyn som skal stille sterkest av advokatens taushetsplikt og hensynet til ligningsmyndighetens innsynsrett i valutatransaksjoner, er et viktig samfunnsspørsmål som vi nok vil få høre mer om i tiden som kommer. Dommen fra Oslo tingrett er anket til Borgarting lagmannsrett, og vil mest sannsynlig også bli anket helt til Høyesterett. I tillegg så har NOU 2009:4; ”Tiltak mot skatteunndragelser” kommet med et forslag til en ny bestemmelse i ligningsloven som vil kunne gi ligningsmyndigheten denne innsynsretten.

Hensynene bak taushetsplikten og hensynene bak innsynsretten er begge viktige hensyn, det er det liten tvil om. Det kan virke som at synet på hvilket hensyn som skal veie tyngst, har forskjøvet seg litt de siste årene. Taushetsplikten har alltid stått sterkt, og med advokaten som dens fremste forkjemper. Slik bør det også være i et rettssamfunn. Man kan forøvrig undres litt over det at advokatene er så intenst opptatt av å beholde taushetsplikten sterk i de tilfeller der ligningsmyndighetene ønsker innsyn

⁶⁸ NOU 2009:4 side 160

i hvem som er reell part av transaksjoner som blir registrert i valutaregisteret. Med den utviklingen vi har på området om skatteunndragelser, så vil ikke denne typen økonomisk kriminalitet bli mindre med årene, heller tvert imot. Det er da naturlig at vekten av de ulike hensynene må forskyves litt.

Skatteunndragelser er et stort samfunnsproblem, og det er i alles interesse å ha effektive hjelpemiddel og verktøy for å bekjempe dette. Vi har i dag valutaregisteret, og hvitvaskingsloven. Med disse verktøyene er vi på god vei til i det minste stille som en likeverdig motpart til de som begår økonomisk kriminalitet. Skal vi se på dommen i Oslo tingrett som uttrykk for hvordan gjeldende rettspraksis må er i dag, har vi derimot et lite stykke igjen før vi med loven til hjelp kan få det innsyn i valutatransaksjoner som er nødvendig for å ha mulighet til å avklare hvem som er reelle parter i denne typen transaksjoner, og dermed få en totalt sett riktig behandling av ligningen til skattyter.

8 Litteraturliste

8.1 Bøker

Merete Smith og Øyvind Precht-Jensen (red.) Advokaters taushetsplikt under press?
2010

Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, Ligningsloven kommentarutgave 6.
utgave 2005

Njål Høstmælingen, Internasjonale menneskerettigheter, 3. opplag 2006

Knut Svalheim, Advokaters taushetsplikt, 1996 (nettutgaven på Nasjonalbiblioteket)

Alf Petter Høgberg og Ulf Stridbeck (red.), Hvitvasking 2008

Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett 6. utg. 2009

8.2 Elektroniske dokumenter

Lovdata.no

Gyldendal rettsdata.no lovkommentarer

8.3 Lover

Straffeloven av 22.mai 1902 nr.10

Straffeprosessloven av 22.mai 1981 nr. 25

Ligningsloven av 13.juni 1980 nr. 24

Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Hvitvaskingsloven av 6. mars 2009 nr. 11

Valutaregisterloven av 28. mai 2004 nr. 29

Forvaltningsloven av 10. februar 1967

Helsepersonelloven av 2. juni 1999 nr. 64

Tvisteloven av 17. juni 2005 nr. 90

Advokatforskriften, forskrift til domstolsloven av 20.desember 1996 nr.1161

Valutaregisterforskriften av 6. desember 2004 nr.1573

EMK og menneskerettighetsloven av 21. mai 1999 nr. 30

8.4 Forarbeider

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) Om ligningslov og endringer i andre lover

Innst. O nr. 44 (1979-1980)

Ot. prp. nr. 35 (2003-2004) Om lov om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge (valutaregisterloven)

8.5 Diverse

Høringsuttalelse fra Advokatforeningen til NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelse

8.6 Domsregister

Rt.1998 side 1891

Rt. 1999 side 911

Rt.1999 side 1269

Rt. 2000 side 788

Rt. 2003 side 549

Rt. 2006 side 1071

Rt. 2007 side 1612

Rt. 2008 side 645

Rt. 2010 side 1638 / HR-2010-02212-A

Dom 16. desember 1992 i sak nr. 13710/88, Niemietz v. Germany, Series A no

